

# **FRADRAGSRETT FOR PROSESSUTGIFTER**

Kandidatnr: 236

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25.11.04

Til sammen 17894 ord

06.12.2004

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	PROBLEMSTILLING OG FORMÅLET MED OPPGAVEN	1
1.2	FRADRAGSRETT FOR PROSESSUTGIFTER - EN OVERSIKT	1
1.3	SAMMENHENGEN MELLOM DE ULIKE FRADRAGSFORMENE	4
1.4	BEREGNINGSGRUNNLAG FOR SKATT	5
1.5	PROSESSUTGIFTER - BEGREPSAVKLARING	6
1.6	DEN VIDERE FREMSTILLINGEN	6
<b><u>2</u></b>	<b><u>SÆRLIG OM RETTSKILDENE</u></b>	<b><u>7</u></b>
<b><u>3</u></b>	<b><u>AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER MED TILKNYTNING TIL INNTEKTSKILDEN</u></b>	<b><u>8</u></b>
3.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	8
3.2	KILDETEORIEN - RETTSTILSTANDEN	11
3.3	KRITERIER OG MOMENTER TIL VURDERINGEN AV OM PROSESSUTGIFTENE HAR TILKNYTNING TIL SKATTEPLIKTIG INNTEKT	14
3.3.1	TILKNYTNING TIL SKATTEPLIKTIG INNTEKT MÅ PÅVISES	14
3.3.2	BETYDNINGEN AV SKATTYTERENS FORMÅL	15
3.3.3	KRAV OM TIDSMESSIG SAMMENHENG MELLOM PROSESSUTGIFTENE OG INNTEKTSINNVINNINGEN?	19
3.3.4	BETYDNINGEN AV UTFALLET AV SAKEN	20
3.3.5	MÅ PROSESSUTGIFTENE HA VÆRT NØDVENDIG FOR Å INNVINNE SKATTEPLIKTIG INNTEKT?	21
3.3.6	MÅ PROSESSUTGIFTENE HA VÆRT EGNET TIL Å INNVINNE SKATTEPLIKTIG INNTEKT?	22
3.4	PROSESSUTGIFTER VED VIRKSOMHET	24
3.4.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	24
3.4.2	PROSESSUTGIFTER I FORBINDELSE MED ETABLERING OG ANSKAFFELSE VIRKSOMHET	25
3.4.3	PROSESSUTGIFTER I FORBINDELSE MED OPPRETTHOLDELSE OG UTVIDELSE AV VIRKSOMHET	28
3.5	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET KAPITALOBJEKTER UTENFOR VIRKSOMHET	34

3.5.1	PROBLEMSTILLING	34
3.5.2	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET ERVERV AV KAPITALOBJEKTER	34
3.5.3	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET FORVALTNINGEN AV REALOBJEKTER	35
3.5.4	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET FORVALTNINGEN AV FINANSOBJEKTER	36
<b>3.6</b>	<b>AKTIVERINGSRETT – BETINGET AV EN KORRESPONDERENDE VERDIØKNING?</b>	<b>38</b>
<b>3.7</b>	<b>PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET INNTEKT SOM SKYLDES PERSONLIG YTELSE</b>	<b>38</b>
3.7.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	38
3.7.2	SPØRSMÅL OM DET MÅ AVGRENSSES MOT INNTEKTSKILDEN	39
3.7.3	BETYDNINGEN AV SKATTYTERENS FORMÅL	42
3.7.4	HVOR GRENSEN TIL FRADRAGSBERETTIGEDE PROSESSUTGIFTER SYNES Å VÆRE TRUKKET I RETTSPRAKSIS	43
<b>3.8</b>	<b>PROSESSUTGIFTENE ER DELVIS TILKNYTTET INNTEKTSKILDEN</b>	<b>44</b>
3.8.1	PROBLEMSTILLING	44
3.8.2	OMFANGET AV FRADRAGSRETTEEN I PRAKSIS	45
<b><u>4</u></b>	<b><u>OPPOFRELSESVILKÅRET</u></b>	<b><u>46</u></b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET INNTEKT SOM IKKE ER SKATTEPLIKTIG ETTER SKATTELOVEN</u></b>	<b><u>49</u></b>
5.1	PROBLEMSTILLING OG UTGANGSPUNKT	49
5.2	AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET PRIVATE FORHOLD	50
5.3	AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET IDEELLE AKTIVITETER	52
5.4	AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET ERSTATNINGSSAKER	52
5.5	AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET TVIST OM ARVEAVGIFT	53
5.6	AVGRENSNING MOT PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET SKATTESAKER	53
5.7	PROSESSUTGIFTENE ER DELVIS TILKNYTTET SKATTEPLIKTIGE INNTEKTER	55
<b><u>6</u></b>	<b><u>PROSESSUTGIFTENE MÅ VÆRE TIDFESTET TIL DET ÅRET SOM FRADRAGET KREVES</u></b>	<b><u>57</u></b>
6.1	PROSESSUTGIFTER VED VIRKSOMHET	57
6.2	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET KAPITAL UTENFOR VIRKSOMHET	59
6.3	PROSESSUTGIFTER TILKNYTTET ARBEID	60
<b><u>7</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE M.V.</u></b>	<b><u>1</u></b>

<b>7.1</b>	<b>LITTERATUR</b>	<b>1</b>
<b>7.2</b>	<b>FORARBEIDER</b>	<b>2</b>
<b>7.3</b>	<b>DOMMER</b>	<b>2</b>
7.3.1	RETTSTIDENDE	2
7.3.2	UTVALGET	2
<b>7.4</b>	<b>UTTALELSER I SKATTESAKER OG SKATTESPØRSMÅL</b>	<b>3</b>
<b>7.5</b>	<b>LOVREGISTER</b>	<b>3</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Problemstilling og formålet med oppgaven

Oppgavens hovedproblemstilling er i hvilken grad det gis inntektsfradrag for prosessutgifter.

Formålet med oppgaven er således å drøfte og analysere omfanget av fradragsretten for prosessutgifter. Dette innebærer for det første et spørsmål om hvilke kriterier og momenter som trekkes inn ved vurderingen av om det er fradragsrett i den konkrete tilfellet. For det andre innebærer det et spørsmål om hvor langt fradragsretten faktisk er strukket i rettspraksis og i administrativ praksis.

I oppgaven vil jeg behandle spørsmålet om fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet virksomhet, jf. sktl. § 5-30, tilknyttet kapital utenfor virksomhet, jf. sktl. § 5-20, og tilknyttet arbeid, jf. sktl. § 5-10.

## 1.2 Fradragsrett for prosessutgifter - en oversikt

Hovedregelen om hvilke poster som kan føres til fradrag i skattepliktige bruttoinntekter finnes i skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 6-1 første ledd første punktum.

Det gis fradrag for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”. Av bestemmelsen kan det utledes to kumulative vilkår for fradragsrett. For det første må det foreligge en oppofrelse av en fordel, jf. uttrykket ”kostnad” som er ”pådratt”. Dette omtales som oppofrelseskravet. For det andre må kostnaden være tilknyttet inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. uttrykket ”for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.” Dette kalles tilknytningskravet.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Almvik (2000) s. 59.

Hvorvidt prosessutgifter er direkte fradragsberettiget beror på en konkret vurdering av om vilkårene i sktl. § 6-1 første ledd første punktum er oppfylt (om sammenhengen mellom fradragsformene, se punkt 1.3).

I forhold til tilknytningskravet vil det avgjørende være om prosessutgiftene er tilknyttet sak som gjelder skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad.<sup>2</sup>

Dette innebærer at tilknytning til inntektskilden ikke er tilstrekkelig for direkte fradragsrett.<sup>3</sup> Inntektskilden er for eksempel eiendomsretten til en eiendom som har verdi for senere inntjening. Avgrensningen mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden (også kalt kildeteorien) behandles i punkt 3 og er sentralt i oppgaven. Som fremstillingen vil vise er det spesielt ved prosessutgifter tilknyttet virksomhet, hvor det er vanskelig å avgjøre om den nødvendige tilknytning til skattepliktig inntekt foreligger.

Nær sammenheng med spørsmålet som gjelder avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden, er spørsmålet om prosessutgiftene utgjør en formuesoppofrelse. Som punkt 4 viser antas prosessutgifter å utgjøre en formuesoppofrelse, selv om det i enkelte tilfeller er tvilsomt. At prosessutgifter utgjør en formuesoppofrelse innebærer at avgrensningen mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden settes på spissen. Prosessutgifter tilknyttet inntektskilden er ikke direkte fradragsberettiget, men aktiveringspliktige hvor de er tilknyttet et formuesobjekt. Dette ville også blitt konsekvensen dersom prosessutgiftene ikke utgjorde noen formuesoppofrelse. Spørsmålet som gjelder formuesoppofrelse og spørsmålet som gjelder avgrensningen mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden, er derfor langt på vei samme spørsmål.

At prosessutgiftene må være tilknyttet sak som gjelder skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad, innebærer videre at prosessutgiftene bare er fradragsberettiget dersom saken gjelder skattepliktig inntekt eller fradragsberettiget kostnad etter *skatteloven*. Gjelder saken som prosessutgiftene er tilknyttet for eksempel

---

<sup>2</sup> Zimmer (2001) s. 205.

<sup>3</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* og Zimmer (2001) s. 203 flg.

private forhold, vil utgiftene ikke være tilknyttet skattepliktig inntekt. Det samme gjelder dersom prosessutgiftene er tilknyttet sak som gjelder alminnelig formues- eller inntektsskatt. Saken gjelder da forminskelse av inntekt, og en slik fordel regnes ikke som inntekt etter skatteloven. En nærmere behandling av disse spørsmålene foretas i punkt 5.

Dersom vilkårene i sktl. § 6-1 første ledd første punktum foreligger, oppstår spørsmålet om utgiftene er tidfestet til det året som fradraget kreves.

I forhold til utgifter omhandler tidfestingsspørsmålet i hvilken inntektsperiode en utgift skal komme til fradrag. En inntektsperiode er i utgangspunktet kalenderåret, jf. sktl. § 14-1 første ledd. Hovedregelen for tidfesting av utgifter er realisasjonsprinsippet. Prinsippet innebærer at en utgift skal tidfestes til det året den er realisert, jf. sktl. § 14-2. Det avgjørende er nærmere bestemt når skatteyder har en ”ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden”, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Av dette følger at det faktiske betalingstidspunktet ikke har noen betydning for tidfestingen. Det finnes unntak fra realisasjonsprinsippet for visse inntektstyper. Kontantprinsippet gjelder for arbeidsinntekter, jf. sktl. § 14-3. Etter dette prinsippet kan fradrag først kreves når betalingen skjer. Videre gjelder regnskapsprinsippet for regnskapspliktig virksomhet, jf. sktl. § 14-4. Prinsippet innebærer at utgangspunktet for tidfestingen er den tidfestingen som er gjennomført i regnskapet. Unntakene medfører at realisasjonsprinsippet først og fremst får betydning for kapitalinntekter utenfor virksomhet.

Grensen mellom fradragreglene og tidfestingsreglene kan være uskarp. Spesielt gjelder dette i forhold til avskrivningsreglene. Siden avskrivningsreglene skal fordele opprinnelige kostpris og eventuelle prosessutgifter tilknyttet et kjøp over gjenstandens levetid, har avskrivningsreglene derfor både en fradrag- og en tidfestningsside. At avskrivningsreglene har to sider er gjenspeilet i skattelovens systematikk; hjemmelen for avskrivningsrett finnes i sktl. § 6-10, jf. § 6-1, mens bestemmelsene om gjennomføringen av årlige avskrivninger finnes i sktl. § 14-40 flg.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Ot.prp.nr. 88 (1997-98) s. 76.

En nærmere behandling av tidfestingsspørsmålene foretas i punkt 7.

### 1.3 Sammenhengen mellom de ulike fradragsformene

Fremstillingen nedenfor tar utgangspunkt i direkte fradragsrett. Direkte fradrag innebærer at det foreligger fradragsrett i det året kostnaden er pådratt.<sup>5</sup> Dersom vilkårene for direkte fradrag ikke foreligger, kan det tenkes at fradrag kan skje i et senere år. Hvorvidt fradrag er aktuelt på et senere tidspunkt, avhenger av om prosessutgiftene er tilknyttet arbeid eller kapital.

For utgifter som er tilknyttet kapitalobjekt kan utgiftene være aktiveringspliktige, og de kan således komme til fradrag ved avskrivninger eller via gevinstberegningsreglene ved realisasjonen av objektet.<sup>6</sup> Hvorvidt det er grunnlag for fradrag på et senere tidspunkt, beror på hva årsaken var til at direkte fradrag ble nektet. Hvis grunnen til at skattyteren ble nektet direkte fradrag var at det forelå en privat kostnad eller at inntekten ikke var skattepliktig til Norge, er fradrag utelukket også for fremtidige år. Dersom grunnen var at utgiften var tilknyttet inntektskilden eller at det ikke foreligger noen formuesoppofrelse, er utgiftene aktiveringspliktige. Aktiveringsplikt er en forutsetning for at skattyteren skal få fradrag for utgiftene på et senere tidspunkt.<sup>7</sup>

Hvorvidt fradrag skjer via avskrivninger eller via gevinstberegningsreglene avhenger av om utgiftene er tilknyttet et kapitalobjekt som kan avskrives. For utgifter som ikke er tilknyttet et avskrivningsobjekt, vil fradrag først være aktuelt ved realisasjonen av objektet. Tilsvarende gjelder for utgifter som er tilknyttet et avskrivningsobjekt, men som likevel ikke har kommet fullt ut til fradrag via avskrivningsfradrag.<sup>8</sup> Spørsmålet om utgiften kommer til fradrag ved realisasjonen av objektet, avhenger av om vilkårene for fradragsrett er oppfylt på dette tidspunktet. Fradrag for utgiftene ved realisasjonen innebærer at skattyteren har en aktiveringsrett. Det vil si utgiftene inngår i

---

<sup>5</sup> Zimmer (2001) s. 166.

<sup>6</sup> Zimmer (2001) s. 311 og Aarbakke (1990) s. 262.

<sup>7</sup> Zimmer (2001) s. 167 og s. 187.

<sup>8</sup> Zimmer (2001) s. 167.



inngangsverdien (den pris skatteyder har betalt for gjenstanden) som trekkes fra utgangsverdien (vederlaget ved salget) ved gevinstberegningen.<sup>9</sup>

For utgifter som er tilknyttet arbeidsinntekt er det sikker rett for å tolke sktl. § 6-1 første ledd første punktum slik at aktivering ikke er et alternativ. En person kan ikke anses som et investeringsobjekt, fordi en person verken kan avskrives eller selges. Det kan således bare bli tale om fradrag straks med den begrunnelse at utgiften har sammenheng med arbeid eller med inntekt av dette. Fører ikke dette frem, blir det ikke aktuelt med fradrag senere. Teoretisk sett kunne imidlertid aktiveringsadgang vedrørende utgifter tilknyttet personer være mulig. For eksempel når det gjelder prosessutgifter tilknyttet rettssak vedrørende skattyterens arbeidsevne, som utgifter til grunnutdanning, kunne utgiftene tenkes å komme til fradrag i arbeidsinntekten gjennom avskrivningsfradrag. Denne løsningen er imidlertid ikke valgt i gjeldende lov.<sup>10</sup>

#### 1.4 Beregningsgrunnlag for skatt

Fradrag for prosessutgifter inngår i beregningsgrunnlaget for skatt.

Det finnes to beregningsgrunnlag for skatt; alminnelig inntekt og personinntekt.

Alminnelig inntekt er et nettoinntektsbegrep, det vil si at utgifter tilknyttet slik inntekt kommer til fradrag før skatten beregnes, jf. sktl. § 6-1 første ledd. I alminnelig inntekt kan det derfor være aktuelt å gjøre fradrag for prosessutgifter. Personinntekt er et delvis bruttoinntektsbegrep. I lønnsinntekter (utenfor virksomhet) gis det ingen fradrag.

Fradrag for prosessutgifter i personinntekt er derfor uaktuelt for personer utenfor virksomhet. I virksomhetsinntekter gjøres det ingen fradrag for kapitalutgifter, men for andre utgifter som er fradragsberettiget etter reglene ellers. Det vil si at alle utgifter som en virksomhetsutøver kan kreve i alminnelig inntekt, også kommer til fradrag i personinntekt, unntatt kapitalutgifter.<sup>11</sup> Dette følger av at alminnelig inntekt er utgangspunktet for beregning av personinntekt i virksomhet, jf. sktl. § 12-12. Dermed

---

<sup>9</sup> Zimmer (2001) s. 298 og s. 303.

<sup>10</sup> Aarbakke (1990) s. 253.

<sup>11</sup> Zimmer (2001) s. 387 og s. 405.

kan det være aktuelt å gjøre fradrag i personinntekt for prosessutgifter som er knyttet til virksomhetsinntekt.

### 1.5 Prosessutgifter - begrepsavklaring

I hovedtrekk kan det sies at prosessutgifter er kostnader i forbindelse med rettssak. Hvilke utgifter som faller inn under begrepet prosessutgifter følger av tvistemålsloven av 13. august 1915 nr. 6.

For det første er prosessutgifter behandlingsgebyr til det offentlige, jf. tvml. § 169, jf. rettsgebyrloven av 17. desember 1982 nr. 86 kap. 2. For det andre må parten betale utgifter til det offentlige som ikke dekkes av behandlingsgebyret. Det vil typisk være utgifter til meddommere, vitner og sakkyndige. Videre kan det være utgifter til oversettelser, attester og lignende, jf. tvml. § 169, jf. rettsgebyrloven § 2 annet ledd. For det tredje må parten betale godtgjørelse til prosessfullmektig, hvis han har hatt slik bistand.

Som hovedregel skal den part som taper saken fullstendig pålegges å erstatte motpartens prosessutgifter, jf. tvml. § 172 første ledd. Dersom ingen av partene får fullt ut medhold, anses saken for delvis vunnet og tapt. Hovedregelen er da at hver av partene skal bære sine prosessutgifter, jf. tvml. § 174. Det er en forutsetning at det har vært tvist om de spørsmål som prosessutgiftene knytter seg til for at den annen part skal kunne ilegges prosessutgiftene. Dersom dette ikke er tilfellet, må saksøker betale utgiftene, jf. tvml. § 175 første ledd.<sup>12</sup>

### 1.6 Den videre fremstillingen

Oppgaven er oppdelt i fire hoveddeler. I punkt 4 behandles avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden. I punkt 5 behandles oppofrelseskravet. I punkt 6 behandles avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet inntekt som ikke er skattepliktig etter skatteloven. I punkt 7 behandles tidfestingsreglene.

---

<sup>12</sup> Skoghøy (1998) kap. 22.

Før disse hoveddelene vil jeg i punkt 2 redegjøre for rettskildene som anvendes.

## 2 Særlig om rettskildene

Analysen av oppgavens problemstilling vil skje med utgangspunkt i sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Nedenfor vil jeg undersøke hvordan denne er tolket i rettspraksis, i administrative uttalelser og i juridisk teori.

Det finnes bare én høyesterettsdom på området, nemlig Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiolddommen*. Denne er derfor meget sentral, om ikke avgjørende for rettstilstanden.

Videre finnes underrettspraksis. Bruken av underrettspraksis er omdiskutert. At underrettspraksis som gjelder skatterett er publisert i tidsskriftet *Dommer*, uttalelser m.v i skattesaker og skattespørsmål (heretter forkortet *Utv.*), gjør at praksisen er lett tilgjengelig. Av dette følger at argumentet som ofte brukes mot å legge vekt på underrettspraksis, nemlig at den er vanskelig tilgjengelig, ikke kan vektlegges på skatterettens område. Et ytterligere argument for å vektlegge underrettspraksis er at praksisen vektlegges av ligningsmyndighetene. Underrettspraksis kan så indirekte bli vektlagt av Høyesterett ved at Høyesterett vektlegger fast og langvarig ligningspraksis, se nedenfor.<sup>13</sup> Dessuten er poenget med denne oppgaven å redegjøre for gjeldende rett, og da er en gjennomgang av ”all” praksis påkrevd.

I tillegg er ligningspraksis og administrative uttalelser relevante i fremstillingen. Fast og langvarig ligningspraksis er vektlagt i forholdsvis stor grad av Høyesterett, i motsetning til hva som er tilfelle med enkeltstående uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.<sup>14</sup> Men også administrative uttalelser blir lagt til grunn av ligningsmyndighetene, og kan på denne måten bli vektlagt av Høyesterett.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Zimmer (2001) s. 45. Se også Rt. 1973 s. 87; Høyesterett uttaler at den legger avgjørende vekt på den påviste 50-årige ligningspraksis.

<sup>14</sup> Zimmer (1990) s. 32-35.

<sup>15</sup> Zimmer (2001) s. 48.

Av annen forvaltningspraksis er uttalelser i Lignings-ABC. Hensikten med denne er at den skal gi en anvisning på hvilke regler skatteetaten skal følge, og den gir en viss indikator på ligningspraksis. Som rettskildefaktor har den imidlertid begrenset verdi.<sup>16</sup>

Mesteparten av den praksis som finnes på området gjelder skatteloven av 1911 § 44. Bestemmelsen er imidlertid innholdsmessig lik nåværende skattelov § 6-1. Rettspraksis, administrativ praksis og teori etter skatteloven av 1911 § 44 er derfor fremdeles relevant.<sup>17</sup>

### **3 Avgrensning mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden**

#### **3.1 Problemstilling og utgangspunkt**

Den rettslige problemstilling er hvor grensen mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden skal trekkes.

Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* omhandler grensen mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden, og fremstillingen i dette punktet gjelder hovedsakelig de rettsspørsmål som behandles i dommen. Innledningsvis finner jeg det derfor hensiktsmessig å presentere hovedtrekkene i dommen. Det nærmere innholdet i dommen vil jeg komme tilbake til, i tilknytning til at jeg fortløpende behandler de rettsspørsmål som drøftes i dommen.

Saken gjaldt en rekke brukere av gårder og plasser i Nordmarka som hadde gått til søksmål mot eieren, Løvenskiold, for å få fastslått at deres leieforhold gikk inn under jordloven som igjen hadde betydning for om brukerne kunne kreve eiendommene tvangsavstått. Brukerne fikk medhold i sine krav. Eieren krevde fradrag for

---

<sup>16</sup> Gjems-Onstad (2001) s. 70-71.

<sup>17</sup> Se avgjørelse fra Sør-Østerdal tingrett i Utv. 2003 s. 118.

prosessutgiftene i forbindelse med søksmålet. To av dommerne i Høyesterett dissenterte.

Både flertallet og mindretallet tok utgangspunkt i dagjeldende sktl. § 44 (tilsvarende sktl. § 6-1). Drøftelsen inneholder en vurdering av de to vilkårene i bestemmelsen; oppofrelseskravet og tilknytningskravet. Siden skattyterens krav var fradrag i ligningen for det året han hadde hatt utgiftene, er utgangspunktet for drøftelsene direkte fradragsrett.

Både mindretallet og flertallet satte som vilkår for direkte fradragsrett at prosessutgiftene måtte ha tilknytning til skattepliktige næringsinntekt, og at tilknytning via inntektskilden ikke var tilstrekkelig for direkte fradragsrett. Uenigheten i Høyesterett angikk spørsmålet om hvor grensen mot inntektskilden faktisk skulle trekkes.

Flertallet i Høyesterett kom til at prosessutgiftene var fradragsberettiget. Begrunnelsen var at prosessutgiftene var pådratt for å bevare konsernets samlede inntekt, og at hensikten med jordlovsaken ikke bare var å forsvare eiendomsretten. Jeg viser til følgende uttalelse fra flertallet:

*”Skattyteren hevder at når han tok til gjenmæle i fastsettelsessøksmålet, var det også fordi han regnet med at brukene under en etterfølgende tvangsavståelse ville bli tillagt skog, og at fordelene ved å ha egen råstoffkilde for bedriftene i noen grad ville bli beskåret, og videre fordi han anså det som en fordel for seg å fortsatt ha faste arbeidere knyttet til sin virksomhet i de boliger som var oppført på brukene.”*<sup>18</sup>

Eiendommenes betydning som råstoffkilde og som arbeidskraft til virksomhetens skogsdrift, anså altså flertallet som tilstrekkelig til at prosessutgiftene var direkte fradragsberettiget som en driftsutgift.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s. 982)

<sup>19</sup> Zimmer red. (2001) s. 97.

Mindretallet delte imidlertid ikke flertallets oppfatning, og konkluderte med at prosessutgiftene måtte anses som en anleggsutgift og at det derfor ikke var direkte fradragsrett for utgiftene. Mindretallet uttalte at det skattyteren tok sikte på i saken var å bevare hans eiendomsrett til brukene. Selv om gårdene og plassene utgjorde integrerte deler av et større eiendomskompleks, og en tvangsavståelse av eiendommene ville innvirket på den samlede forretningsvirksomhet og dermed på inntektene av denne, mente mindretallet at dette ikke endret karakterene av utgiftene.

Rt. 1965 s. 980 *Løvenskiold-dommen* gjaldt prosessutgifter tilknyttet kapital *i virksomhet*. Synspunktene fra dommen må langt på vei også gjelde for prosessutgifter tilknyttet kapital *utenfor virksomhet*. Grensen mellom virksomhet og kapital utenfor virksomhet har ingen betydning med hensyn til vurderingstemaet. I begge tilfeller er det avgjørende for fradragsretten om prosessutgiftene har direkte tilknytning til skattepliktig inntekt.

Likevel kan nok tilknytningsspørsmålene praktisk sett stille seg noe forskjellig i og utenfor virksomhet.<sup>20</sup> Grensespørsmålet mellom inntektskilden og skattepliktig inntekt synes å bli satt på spissen i tilknytning til virksomhet. Når virksomhet drives, viser rettspraksis at det ofte er tvil om oppkjøp og erverv av kapitalobjekter har direkte innvirkning på næringsinntekten. Dette skyldes trolig at det i virksomhet er tilstrekkelig at prosessutgiftene har tilknytning til den samlede næringsinntekten, jf. sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30. Utenfor virksomhet er det altså ikke en slik samlet inntekt som prosessutgiftene kan være tilknyttet, derfor må utgiftene være tilknyttet avkastningen av objektet eller tilknyttet gevinst/tap ved realisasjonen, jf. sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-20. Om tilknytning til en bestemt avkastning eller gevinst/tap foreligger, vil lettere være på det rene enn om tilknytning til den samlede næringsinntekt som sådan foreligger. Det er først og fremst i tvilstilfeller at tilknytningsmomentene trekkes inn for å avgjøre om det foreligger tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt. Således vil de nok derfor

---

<sup>20</sup> Se avgjørelse fra Eidsivating lagmannsrett i Utv. 1975 s. 725, som gjaldt spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet rettssak om flytting av vannledning. Skattyter drev ikke virksomhet, og lagmannsretten uttalte at begrunnelsen fra Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* ikke kunne anvendes i dette tilfellet; Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* gjaldt et tilfellet med omfattende næringsvirksomhet.

også være mest aktuelle i forbindelse med virksomhet.<sup>21</sup> Men de vil også komme inn i eventuelle tvilstilfeller tilknyttet kapital utenfor virksomhet.

At prosessutgifter ved virksomhet kan fradras når de har tilknytning til den samlede næringsinntekt, jf. sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30, innebærer dessuten at spørsmålet om hvor grensen mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden skal trekkes, i praksis vil gå lenger enn ved prosessutgifter utenfor virksomhet. At det ikke kreves tilknytning til en konkret avkastning gjør at tilknytningen til skattepliktig inntekt i virksomhet, kan bli noe fjernere enn hva som er tilfellet utenfor virksomhet. Med hensyn til spørsmålet om hvor grensen skal trekkes vil jeg derfor foreta separate behandlinger.

Angående prosessutgifter med tilknytning til arbeid, er aktivering utelukket, se punkt 1.3. Direkte fradrag er derfor eneste fradragsmulighet for prosessutgifter som gjelder arbeid. Dette utgjør en forskjell i forhold til prosessutgifter tilknyttet kapitalobjekter, henholdsvis i og utenfor virksomhet, hvor utgiftene er aktiveringspliktige.

Prosessutgifter tilknyttet arbeid står dermed i en særstilling i forhold til prosessutgifter tilknyttet formuesobjekter, og det kan derfor ikke uten videre slutes at det skal avgrenses mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden i slike tilfeller. Til tross for dette kan det ikke utelukkes at resonnementet i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, har betydning ved løsningen av spørsmålet om det er fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet arbeid. Disse spørsmålene blir nærmere behandlet i punkt 3.6.

### 3.2 Kildeteorien - rettstilstanden

Før jeg behandler spørsmålet om hvor grensen mot prosessutgifter som gjelder inntektskilden skal trekkes, vil jeg gi en fremstilling av rettstilstanden til kildeteorien.

---

<sup>21</sup> Se også Brudvik (2004) s. 206: "Normalt kreves det ikke mer enn at formålet har vært å pådra seg utgiften med sikte på å skaffe seg en skattepliktig fordel. Det kan ofte være vanskelig å avgjøre om det er den nødvendige sammenheng mellom enkelte utgifter og tap og den inntekt som utgiftene kan kreves fratrullet i, spesielt gjelder dette utgifter og tap i virksomhet."

Utgangspunktet etter Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, er altså at det skal avgrenses mot inntektskilden ved tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd første punktum.<sup>22</sup>

I avgjørelsen fra Sør-Østerdal tingrett, inntatt i Utv. 2003 s. 118, tas imidlertid spørsmålet om hvorvidt det må avgrenses mot prosessutgifter som gjelder inntektskilden opp til vurdering. Saken gjaldt fradrag for prosessutgifter tilknyttet odelsløsningssak. Prinsipalt hevdet saksøker at det såkalte kildesynspunktet var blitt oppløst gjennom praksis. Begrunnelsen for denne påstanden var blant annet Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1984 s. 633, i forbindelse med spørsmål om fradrag for prosessutgifter i tilknytning til fast eiendom:

*”Departementet vil ellers bemerke at den grensen mellom fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede prosessutgifter som hittil har vært lagt til grunn i praksis, trolig har vært for streng. Spørsmålet om hvor grensen skal trekkes, er derfor tatt opp til vurdering.”*<sup>23</sup>

Retten var ikke enig i saksøkers påstand: ”Det finnes ikke støtte i verken rettspraksis, administrativ praksis eller juridisk teori for et slikt standpunkt.” Den viste blant annet til uttalelsen fra Finansdepartementet i Utv. 1985 s. 400. Departementet var i saken forelagt spørsmål om i hvilken utstrekning prosessutgifter med tilknytning til fast eiendom eller rettighet i fast eiendom var fradragsberettiget ved ligningen. I avgjørelsen fra Sør-Østerdal tingrett i Utv. 2003 s. 118 ble det uttalt at Finansdepartementet her klart avgrenser mot utgifter med tilknytning til inntektskilden, da det satt som betingelse at skattyterens løpende skattepliktige nettoinntekt måtte bli påvirket av utfallet av prosessen. Videre ble det i dommen henvist til Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1990 s. 544, som også gjaldt spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet fast eiendom. Jeg viser til følgende uttalelse fra avgjørelsen fra Sør-Østerdal tingrett i Utv. 2003 s. 118: ”Det samme gjelder når Finansdepartementet i Utv. 1990 s. 544 uttaler at

---

<sup>22</sup> Se også uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1985 s. 400 og i Utv. 1990 s. 544, og uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 1999 s. 1555.

<sup>23</sup> Se nærmere om denne uttalelsen i punkt 3.4.3.



det er en forutsetning for fradrag at utgiften har nødvendig tilknytning til skattyterens skattepliktige inntekt.”

I dommen fra Sør-Østerdal tingrett i Utv. 2003 s. 118 ble fradrag ikke innrømmet fordi retten fant at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning til eksisterende inntektsskildring. Retten la blant annet vekt på at selv om ervervet av eiendommen uten tvil ville ha skaffet skattyter større inntekter i fremtiden, måtte denne inntektsøkningen henføres til den nye ervervede inntektskilde. Prosessutgiftene hadde således tilknytning til inntektskilden, og fradrag ble ikke innrømmet. Resultatet viser at retten foretar avgrensning mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden.

Ut fra rettspraksis er det derfor ikke tvilsomt at det må avgrenses mot inntektskilden ved tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd første punktum.

Også i juridisk teori forutsettes det at det må avgrenses mot inntektskilden. Zimmer uttaler at ”kostnader som knytter seg til selve inntektskilden – og ikke til den inntekt eller inntektsskapende aktivitet som er knyttet til denne – vil derimot ikke gi fradragsrett.”<sup>24</sup>

Gjems-Onstad uttaler imidlertid at ”det synes litt åpent hvor mye man kan legge i et slikt skille. Skatteloven selv anvender ikke distinksjonen. For så vidt gjelder prosessutgifter, har synspunktet en viss støtte i Rt. 1956 s 980 (Utv 1956 s 444 Løvenskiold).”<sup>25</sup>

Slik jeg ser det, kan uttalelsen fra Gjems-Onstad tolkes på to måter. En mulig forståelse er at det er tvilsomt hvorvidt det generelt kan opereres med et skille mot utgifter tilknyttet inntektskilden, men at synspunktet om at det må avgrenses mot inntektskilden ved tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd, har en viss støtte i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiolddommen* når det gjelder prosessutgifter. En annen mulig forståelse av uttalelsen er at det i utgangspunktet foreligger et skille, men at fradragsretten i praksis er strukket så langt

---

<sup>24</sup> Zimmer (2001) s. 203. Se også Fagernæs (1989) s. 704 og Fallan (2002) s. 282.

<sup>25</sup> Gjems-Onstad (2001) s. 153.

at det i realiteten ikke foreligger et skille. For så vidt gjelder prosessutgifter vil avgrensning mot inntektskilden ved tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd ha støtte i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Begge tolkninger av Gjems-Onstads uttalelse taler derfor for at det i tilknytning til prosessutgifter må avgrenses mot inntektskilden. Hva angår prosessutgifter, kan hans uttalelse derfor ikke trekkes i motsatt retning av det standpunkt som Zimmer<sup>26</sup> har inntatt. Dermed finnes det ikke klare holdepunkter som taler i mot at det ikke skal avgrenses mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden.

### 3.3 Kriterier og momenter til vurderingen av om prosessutgiftene har tilknytning til skattepliktig inntekt

#### 3.3.1 Tilknytning til skattepliktig inntekt må påvises

Av Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* følger det at tilknytning til skattepliktig inntekt må "påvises". I dommen ble det uttalt at "... utgiften kan fradras bruttoinntekten, hvis utgiften er en oppofrelse som ikke kan antas kompensert ved en oppnådd fordel, og det kan påvises at utgiften faller innenfor skattyterens næring" (min utheving). For at det skal foreligge direkte fradragsrett, er det således et vilkår at tilknytning til skattepliktig inntekt "påvises".

Uttrykket "påvise" tilsier at direkte tilknytning til skattepliktig inntekt må sannsynliggjøres, men det krever heller ikke mer enn sannsynlighetsovervekt.

At det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt, følger av uttalelse fra Skattedirektoratet inntatt i Utv. 1999 s. 1555. Saken gjaldt fradragsrett for prosessutgifter ved odelsløsning. Skattyteren var allerede eier av 1/3 av eiendommen, og gikk til odelsløsningssøksmål for å erverve det resterende. Av Skattedirektoratets uttalelse følger det blant annet at "... dersom skattyteren kan sannsynliggjøre at økt innflytelse/kontroll over inntektskilden klart vil influere på den løpende/årlige inntekt som genereres gjennom denne, og således i stor grad vil påvirke den brøkdelen av

---

<sup>26</sup> Zimmer (2001) s. 203.

inntekten vedkommende mottar som andelseier i mindretall, er dette grunner som trekker i retning av å anse 'tilknytningskravet' for oppfylt."

Uttrykket "sannsynliggjøre" taler for at det er tilstrekkelig med sannsynlighetsovervekt.

### 3.3.2 Betydningen av skattyterens formål

Spørsmålet er hvilken betydning skattyterens formål har ved avgjørelsen av om prosessutgiftene har direkte tilknytning til skattepliktig inntekt. Det er for det første et spørsmål om skattyterens formål med utgiften er et relevant moment ved avgjørelsen av om prosessutgiftene har tilknytning til skattepliktig inntekt. Forutsatt at dette er tilfellet, blir spørsmålet om det er et *tilstrekkelig* vilkår for fradragsrett at skattyteren har hatt som formål å innvinne skattepliktig inntekt. I tillegg oppstår spørsmålet om et slikt formål er et *nødvendig* vilkår for fradragsrett.

I sktl. § 6-1 første ledd første punktum heter det at "det gis fradrag for kostnad som er pådratt *for å* erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt" (min utheving).

Uttrykket "for å" må, ut fra en språklig forståelse, sikte til skattyterens formål. Det må således følge direkte av lovteksten at skattyterens formål skal vektlegges ved spørsmålet om utgiftene er tilknyttet skattepliktige inntekter, i motsetning til inntekt som ikke er skattepliktige etter skatteloven eller hvor det ikke er inntekt overhode, men forbruk. Men siden det er innfortolket et krav om direkte tilknytning til skattepliktig inntekt, i motsetning til indirekte tilknytning, kan det ikke utelukkes at "for å" i lovteksten også refererer til denne grensen.

Juridisk teori kan tolkes i ulike retninger med hensyn til om skattyterens formål er et relevant moment.

Hos Zimmer<sup>27</sup> fremgår det at skattyterens formål er relevant som moment når grensen mot private utgifter skal trekkes. Derimot nevnes ikke skattyterens formål som relevant moment ved gresedragningen mot inntektskilden.

---

<sup>27</sup> Zimmer (2001) s. 186 flg.

At skattyterens formål er relevant i grensedragningen til inntektskilden, synes å være forutsatt hos Almvik. I forhold til oppkjøpsutgifter, som også kan inkludere prosessutgifter, vurderes det hvordan de tilfeller hvor utgiftene både har tilknytning til ervervet og til den løpende drift skal behandles. Det uttales så: ”Vi mener derfor at dersom kostnadene i det vesentlige kan knyttes til oppkjøpet, eller er pådratt med hovedformål å erverve aksjene, må kostnadene aktiveres som en del av aksjens inngangsverdi.”<sup>28</sup> Det forutsettes med dette at skattyterens formål også er et relevant moment i grensedragningen mot inntektskilden.

Også uttalelsene hos Aarbakke taler i retning av at formålsbetraktninger er relevante ved vurderingen. Det uttales at ”ved en rettslig bedømmelse er det avgjørende om omkostningen står i en slik sammenheng med en virksomhet at de enten kan antas pådratt med sikte på å erverve individuelle inntekter eller med sikte på å sikre eller vedlikeholde virksomheten.”<sup>29</sup> Uttrykket ”med sikte på” må henvise til hvilket formål skattyteren har hatt med søksmålet.

Også i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* synes det som Høyesterett vurderte hvilket formål skattyteren hadde hatt i vurderingen av om prosessutgiftene hadde tilknytning til næringsinntekten. Som utgangspunkt for mindretallets drøftelse av tilknytningskravet ble følgende uttalt:

*”Det eieren tok sikte på i jordlovsaken, var å hindre en mulig tvangsavståelse av de eiendommer det gjaldt, og prosessomkostningene må sees som mulig utlegg for å bevare hans eiendomsrett til brukene.”*<sup>30</sup>

Uttrykket ”tok sikte på” må således henvise til skattyterens formål.

Når flertallet vurderte om det kunne påvises tilknytning til skattyterens næring så de på hvorfor han tok ut søksmål. Til dette ble det uttalt:

---

<sup>28</sup> Almvik (2000) s. 93.

<sup>29</sup> Aarbakke (1990) s. 280.

<sup>30</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.981)

*”Skattyteren hevder at når han tok til gjenmæle i fastsettelsessøksmålet, var det også fordi han regnet med at brukene under en etterfølgende tvangsavståelse ville bli tillagt skog, og at fordelene ved å ha egen råstoffkilde for bedriftene i noen grad ville bli beskåret, og videre fordi han anså det som en fordel for seg fortsatt å ha faste arbeidere knyttet til sin virksomhet i de boliger som var oppført på brukene.”<sup>31</sup>*

Det virker som både flertallet og mindretallet vurderte hva som hadde vært skattyterens formål med søksmålet; om det var å innvinne inntekt eller å forsvare eiendomsretten. Høyesterett foretok på denne måten en utenforstående vurdering av skattyters hensikt med søksmålet. På den måten blir vurderingen objektivisert. Man kan ikke bare ta hensyn til den skattepliktiges egen påstand om hva som har vært hensikten med søksmålet. Avgjørende blir hva som for omverdenen fremstår som årsaken til søksmålet. Men som Gjems-Onstad skriver vil dette imidlertid være ”... objektive betraktninger på det mer bevismessige plan. Utgangspunktet kan være at det subjektive skal tillegges vekt som rettsfaktum. Noe annet er at subjektive utsagn ikke behøver å være avgjørende som bevisfakta.”<sup>32</sup>

At både flertallet og mindretallet vektlegger skattyterens formål, styrker den rettskildemessige vekten med hensyn til at skattyterens formål er av betydning når grensen mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden skal trekkes.

Av administrativ praksis taler uttalelse fra Skattedirektoratet inntatt i Utv. 1999 s. 1555 i retning av at formålsbetraktninger er relevante i grensedragningen mot inntektskilden. Saken gjaldt spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter ved odelsløsning. Skattyteren var allerede eier av 1/3 av eiendommen og gikk til søksmål for å erverve de resterende 2/3 av eiendommen. Skattedirektoratet presiserte at det må avgrenses mot utgifter tilknyttet inntektskilden og uttalte at ”prosessutgifter pådratt i den *hensikt* å erverve en inntektskilde faller således utenfor den fradragsrett som er hjemlet i skatteloven § 44

---

<sup>31</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.982)

<sup>32</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 333.

først ledd” (min utheving). Uttrykket ”hensikt” henviser således til hva som har vært skatteyters formål med søksmålet.

Rettspraksis og administrativ praksis taler etter dette i entydig retning av at skattyterens formål har betydning når grensen til inntektskilden trekkes.

Spørsmålet blir så om det er *tilstrekkelig* til fradragsrett at skattyteren har hatt som formål å innvinne inntekt. Flertallet i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* la til grunn uttalelsene fra skattyteren om hvorfor han gikk til søksmål (se ovenfor): ”Jeg går ut i fra at disse opplysninger om prosessgrunnlaget, som så vidt jeg forstår ikke er motsagt i den foreliggende skattesak, er riktige.”<sup>33</sup> I så måte synes det som flertallet utelukkende la vekt på skattyteres uttalelser som hva som var hensikten med søksmålet for å påvise tilknytning til inntekt. At dette kan være tilstrekkelig i den konkrete situasjonen, kan derfor være tilfellet.<sup>34</sup> Det kan imidlertid spørres om skattyteren må ha hatt som *hovedformål* å innvinne/sikre skattepliktig inntekt for å få fradrag. Av flertallets premisser er det vanskelig å utlede noe om dette, men det kan virke som flertallet mente at sikring av konsernets inntekt var hovedårsaken til søksmålet. Jeg viser til følgende uttalelse fra flertallet: ”Og jeg vil da måtte anta at utgifter i forbindelse med de interesser jeg her har nevnt, er pådratt til sikring av konsernets samlede inntekt ...”.<sup>35</sup>

Et neste relevant spørsmål er om det er et *nødvendig* vilkår for fradragsrett at skattyteren har hatt som formål å innvinne/sikre inntekt. I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* ble det ikke uttalt noe uttrykkelig om dette. Det kan imidlertid tenkes at flertallet forutsatte at det var et nødvendig vilkår siden det vurderte skattyterens formål med utgiftene. For øvrig kan underrettspraksis og administrative uttalelser belyse spørsmålet.

Jeg viser til uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 1999 s. 1555:

---

<sup>33</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.982)

<sup>34</sup> Se punktene 3.3.3-3.3.6 vedrørende andre momenter som inngår i vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt.

<sup>35</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.982).

*”Skattedirektoratet er av den oppfatning av dersom skattyteren kan sannsynliggjøre at økt innflytelse/kontroll over inntektskilden klart vil influere på den løpende/årlige inntekt som genereres gjennom denne, og således også i stor grad vil påvirke den brøkdelen av inntekten vedkommende mottar som andelseier i mindretall, er dette grunner som trekker i retning av å anse ’tilknytningskravet’ for oppfylt. På den annen side kan selve ervervet av en større andel av inntektskilden være så dominerende motiv at innflytelse over løpende inntekt ikke kan tillegges samme vekt. Disse forhold må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.”*

Skattedirektoratet synes her å se på hvilket formål som var dominerende. Det virker som om at dersom erverv av selve inntektskilden har vært et dominerende motiv, kan dette avskjære at tilknytningskravet er oppfylt selv om saken medfører innvinning av inntekt. I så måte er det grunnlag for å tolke uttalelsen i retning av at det er et nødvendig vilkår at skatteyder har hatt som formål å innvinne næringsinntekt ved søksmålet.

I saken ble fradragsrett innrømmet. Begrunnelsen var blant annet at dersom skattyteren hadde ervervet rett til de resterende 2/3, ville hun fått full kontroll og styring med driften av skogen. ”Dette ville videre hatt den konsekvens at hun ville kunne styrt den årlige avkastningen fra skogen gjennom egne beslutninger om når og hvor stor avskrivning som skulle foretas det enkelte år.” Ut fra resultatet og premissene som Skattedirektoratet har satt, er det grunnlag for å slutte at Skattedirektoratet i det konkrete tilfellet ikke fant at ervervet av inntektskilden har vært et så dominerende motiv at fradragsretten av denne grunn var utelukket.

### 3.3.3 Krav om tidsmessig sammenheng mellom prosessutgiftene og inntektsinnvinningen?

Spørsmålet er om det er krav til tidsmessig sammenheng mellom prosessutgiftene og inntektsinnvinningen.

At dette ikke er et vilkår følger av Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Høyesterett fant at bevarelsen av eiendomsretten til flere eiendommer ville innvirket på den samlede næringsinntekten, men oppstilte ikke som vilkår at dette måtte gi utslag i vedkommende inntektsår.

Det må imidlertid spørres om det gjelder en grense for hvor langt inn i fremtiden inntekten kan oppstå. At det må avgrenses mot inntektskilden taler i seg selv for at det må trekkes en grense for hvor langt inn i fremtiden inntekten kan oppstå. Avgrensning mot utgifter tilknyttet inntektskilden innebærer at det ikke er tilstrekkelig at eiendommen er grunnlag for senere inntjening av skattepliktig inntekt. Dette tilsier at det er et visst tidsmessig krav.<sup>36</sup> Det vises til avgjørelsen i Rt. 1949 s. 912 *Folketeateret*. Andelsselskapet Folketeateret krevde fradrag for tilskudd til Folketeaterforeningen som arbeidet for å få folk til å gå i Folketeateret mens teateret ennå ikke var kommet i gang. Fradrag ble nektet. Høyesterett uttalte at ”det er i dette tilfellet etter min oppfatning ikke en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse.”<sup>37</sup> Dette er en generell uttalelse som må antas å gjelde for alle utgifter som det er spørsmål om fradragsrett for. Dommen indikerer at det kan trekkes en grense, hvor er imidlertid uklart.

#### 3.3.4 Betydningen av utfallet av saken

Spørsmålet er om utfallet av saken har betydning for om tilknytningskravet er oppfylt.

Det fremkommer av rettspraksis at dette ikke har betydning. Jeg viser til avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv. 1991 s. 206 som gjaldt fradrag for prosessutgifter i anledning oppsigelsessak. For retten var det avgjørende om saken gjaldt krav på skattepliktig inntekt. I dette tilfellet tapte saksøker, slik at han ikke fikk erstatning. Til fradragsretten for prosessutgiftene uttalte retten: ”Men det er antatt at retten til fradrag for saksomkostninger ikke er avhengig av om rettsaken tapes eller vinnes, så lenge

---

<sup>36</sup> Skattelovkommentaren 1997/98 s. 447.

<sup>37</sup> Rt. 1949 s. 912 *Folketeateret* (s.916).



saken gjelder krav på skattepliktig inntekt.”<sup>38</sup> Jeg viser også til Lignings-ABC hvor det uttales at ”hvorvidt saken tapes eller vinnes er uten betydning for fradragsretten.”<sup>39</sup>

### 3.3.5 Må prosessutgiftene ha vært nødvendig for å innvinne skattepliktig inntekt?

Spørsmålet er om det er et vilkår at prosessutgiften må ha vært nødvendig for å innvinne skattepliktig inntekt.

Ut fra rettspraksis er det klart at det ikke er et vilkår at prosessutgiften må ha vært nødvendig for å erverve inntekt.

En sentral dom som viser dette er Rt. 1991 s. 1182 *Brenden-dommen*. I dommen ble det gitt fradrag for utgifter til studietur til Egypt som en lærer i ungdomsskolen, med blant annet samfunnskunnskap som fag, hadde pådratt seg på tross av at utgiftene ikke var nødvendige for å oppebære lønn eller førte til noen høyere lønn for skattyteren. Det var ikke strid om at formålet med reisen var å gi skattyter nye kunnskaper som kunne komme henne til gode i undervisningen, og at den ikke hadde noe feriepreg (grensen mot private utgifter, se punkt 5.2). Fradragsrett ble innrømmet fordi reisen ble vurdert å ha hatt direkte betydning for skattyterens inntektsgivende arbeid. Dommen viser at det ikke kan stilles et *generelt* krav til at utgiften må ha vært nødvendig til å innvinne inntekt.

Konkret i forhold til prosessutgifter viser jeg til avgjørelsen fra Oslo tingrett i Utv. 2003 s. 1103, som gjaldt spørsmål om fradrag for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker i skattespørsmål. I dommen ble det uttalt at ”...

---

<sup>38</sup> Se også uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 1999 s. 1555 som gjaldt odelsløsningssøksmål hvor skattyteren ikke vant frem. Fradragsrett for prosessutgifter ble likevel innvilget. Se også avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv. 2003 s. 118, hvor retten uttalte at ”... om saken her tapes kan derfor ikke ha betydning for skattyterens fradragsrett.” For øvrig vises til avgjørelsen fra Gulating lagmannsrett i Utv. 1980 s. 452, hvor retten uttalte at ”det syns å være på det rene at det er uten betydning om angjeldende rettssak vinnes eller tapes.”

<sup>39</sup> Lignings-ABC 2003 s. 595.

driftsomkostninger blir å fradra uten hensyn til om de i det enkelte tilfelle kan sies å ha vært nødvendig eller kunne ha vært innspart ved en mer økonomisk driftsmåte.”

Videre viser jeg til Skattelovkommentaren, hvor det uttales at ”det er intet vilkår at utgiften skal ha vært nødvendig i den forstand at den er årsaken til at skattyteren innvinner en inntekt han ellers ikke ville ha hatt, eventuelt får høyere inntekt enn det han ellers ville ha oppnådd.”<sup>40</sup>

Selv om det ikke er et vilkår at utgiften har vært nødvendig for å erverve inntekt, kan det ikke utelukkes at det kan brukes som et argument for å godta fradragsrett. Jeg viser i denne forbindelse til avgjørelsen fra Eidsivating lagmannsrett i Utv. 1962 s. 460 som gjaldt fradragsrett for prosessutgifter i forbindelse med rettssak som blant annet gjaldt krav på å bli tilkjent nettoutbytte av en tømmerdrift. Lagmannsretten uttalte blant annet at ”utbyttet av tømmerdriften ble jo inntektsbeskattet på Storrøstens hånd, og det er da også rimelig at han får fradrag for de prosessutgifter som var *nødvendige* for å sikre denne inntektspost” (min utheving). Dommen er således et eksempel på at når utgiften har vært nødvendig for å erverve inntekt, så er dette et argument for at tilknytningskravet er oppfylt.

At utgiftens nødvendighet kan komme inn som et moment når spørsmålet om tilknytning av andre grunner er tvilsomt, uttrykkes også hos Zimmer.<sup>41</sup> Zimmer uttaler at dette særlig er aktuelt som moment når skattyteren har hatt flere formål med utgiften, dels inntektstilknyttet og dels ikke inntektstilknyttet.

### 3.3.6 Må prosessutgiftene ha vært egnet til å innvinne skattepliktig inntekt?

Spørsmålet er om direkte fradrag må nektes fordi prosessutgiftene etter en objektiv vurdering er uegnet til å innvinne inntekt.

I avgjørelsen i Rt. 1981 s. 256 *Anth.B. Nielsen*, tok Høyesterett stilling til spørsmålet om det er et vilkår for fradragsrett at utgiften har vært egnet til å innvinne skattepliktig

---

<sup>40</sup> Skattelovkommentaren 1997/98 s. 445.

<sup>41</sup> Zimmer (2001) s. 190.

inntekt. Denne dommen må antas å gjelde generelt for alle utgifter som det er spørsmål om å gjøre fradrag for. Dette begrunnes i at Høyesterett uttalte seg generelt om skattelovens utgiftsbegrep, ikke bare om en spesiell type utgift.<sup>42</sup>

Saken gjaldt en assurandør som krevde fradrag for tap på en avtale som skulle søke etablert et samarbeid med utenlandske olje- og kapitalinteresser som var villige til å satse på Nordsjøoljen. For Høyesterett hadde kommunen godtatt at skattyterens motiv for å inngå avtalen var å oppnå nye forsikringer og derved øke sine provisjonsinntekter. På denne bakgrunn fant Høyesterett at utbetalingen måtte anses som en utgift til inntektens ervervelse, og skattyteren fikk således medhold.

Til kommunens påstand om at utgiften har vært uegnet til å innvinne inntekt, og derfor ikke fradragsberettiget som utgift, uttalte Høyesterett:

*”Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradraget utelukkende<sup>43</sup> med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det – som i denne sak – er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenelig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt.”<sup>44</sup>*

Av dommen kan det utledes at det beror på en konkret vurdering om utgiften er så uegnet at fradrag ikke kan innrømmes. Men når skattyteren har hatt som formål å innvinne inntekt, vil fradragsrett i utgangspunktet ikke nektes fordi utgiften har vært uegnet til å innvinne inntekt. Synspunktene i dommen er sammenfallende med et hensyn som må stå sentralt i skatteretten, nemlig at det er i skattyterens egeninteresse å

---

<sup>42</sup> Gjems-Onstad (1984) s. 354.

<sup>43</sup> Må være skrivefeil for ”utelukket”, jf. Gjems-Onstad (1984) s. 353.

<sup>44</sup> Rt. 1981 s. 256 *Anth. B. Nielsen* (s.258)

skape eller bevare inntekt. Skattyteren har ingen fordel av å pådra seg utgifter som han vet er totalt uegnet til å innvinne/bevare inntekt. Høyesterett tar imidlertid forbehold for rene unntakstilfeller. Det finnes ikke eksempler i rettspraksis på at fradrag er nektet med den begrunnelse av utgiften er uegnet, slike tilfeller er derfor neppe særlig praktiske.

At det ikke kan oppstilles som vilkår at utgiften har vært egnet til å innvinne inntekt, utelukker imidlertid ikke at manglende egnethet kan være et moment som taler for at andre formål enn innvinning av inntekt har vært en sentral grunn til at skattyteren gikk til søksmål.<sup>45</sup> Som nevnt ovenfor er det lite trolig at skattyteren vil pådra seg utgifter dersom disse ikke er egnet til å innvinne inntekt. I slike tilfeller kan det derfor være nærliggende at det er andre grunner til at skattyteren har gått til søksmål.

### 3.4 Prosessutgifter ved virksomhet

#### 3.4.1 Problemstilling og utgangspunkt

Spørsmålet er hvor langt fradragsretten er strukket i rettspraksis og administrativ praksis.

Ved vurderingen av spørsmålet om hvor langt fradragsretten er strukket, vil jeg skille mellom to forhold. Det ene forholdet er prosessutgifter i forbindelse med etablering og anskaffelse av en virksomhet. Det andre forholdet er prosessutgifter i forbindelse med forsvar, bevarelse eller utvidelse av en virksomhet.

Spørsmålene som er aktuelle i tilknytning til de to forholdene vil imidlertid langt på vei være de samme. Spørsmålene er likevel ikke helt parallelle, og jeg vil derfor behandle dem hver for seg. Dette har blant annet sammenheng med at når en virksomhet er i gang vil tilknytning til virksomhetens inntekt som regel være nærmere, og fradragsretten vil derfor også strekkes lenger.<sup>46</sup> Inndelingen har imidlertid ingen rettslig relevans. Ved en

---

<sup>45</sup> Zimmer (2001) s. 193.

<sup>46</sup> Aarbakke (1990) s. 279.

rettslig bedømmelse er det avgjørende om prosessutgiftene har direkte tilknytning til næringsinntekten.<sup>47</sup>

### 3.4.2 Prosessutgifter i forbindelse med etablering og anskaffelse virksomhet

Spørsmålet er hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt for prosessutgifter som er tilknyttet etablering og anskaffelse av virksomhet.

Fra dette tilfellet må kapitalobjekter som erverves i virksomhet holdes atskilt, da disse faller inn under neste punkt. Mange selskaper har en forretningsstrategi som går ut på å foredle eksisterende og nye forretningsområder gjennom oppkjøp og restrukturering av virksomhet. Oppkjøp av virksomhet gjennomføres i praksis for å integrere den nye virksomheten med konsernets øvrige virksomhet.<sup>48</sup> Oppkjøp av virksomhet vil nok derfor som oftest oppstå i tilknytning til virksomhet. Tilfeller jeg sikter til her er anskaffelse/etablering av ny selvstendig virksomhet som ikke er ledd i en eksisterende virksomhet.

Videre må det skilles mellom prosessutgifter i forbindelse med kjøp/oppkjøp av eksisterende virksomhet, og prosessutgifter i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap m.v.

Når det gjelder det førstnevnte tilfellet, kan det i forbindelse med slike erverv for eksempel oppstå uenighet om hvorvidt gyldig avtale er inngått eller uenighet om avtalens innhold. Dersom tvisten ender til behandling for domstolene, kan det bli spørsmål om hvorvidt prosessutgiftene er direkte fradragsberettiget.

For kjøper er prosessutgifter pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre kjøpet.<sup>49</sup> Prosessutgiftene vil da være tilknyttet det formuesobjekt som erverves, altså inntektskilden, og tilknytningskravet vil ikke være oppfylt.

---

<sup>47</sup> Aarbakke (1990) s. 282.

<sup>48</sup> Hovland og Kvifte (1999) s. 49.

<sup>49</sup> Lignings-ABC s. 597.

Begrunnelsen for at tilknytningskravet ikke er oppfylt i slike tilfeller er altså at prosessutgiftene ikke har tilknytning til eksisterende inntektserverv. Jeg viser til Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, hvor det følger at det må avgrenses mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden. Det følger dessuten uttrykkelig av Finansdepartementets uttalelse i Utv. 1985 s. 400 at "utgifter ved prosess mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet i eiendom må etter departementets mening alltid aktiveres som en del av kostprisen."<sup>50</sup>

I de tilfeller hvor kjøpet gjennomføres vil utgiftene være aktiveringspliktig, slik at utgiftene kan komme til fradrag senere via avskrivninger eller ved gevinstberegningen ved realisasjonen. I de tilfeller hvor kjøpet ikke gjennomføres, vil det ikke være noe objekt å aktivere utgiftene på. Spørsmålet blir imidlertid om utgiftene da er direkte fradragsberettiget. I Lignings-ABC<sup>51</sup> uttales det at dersom oppkjøp av foretak ikke gjennomføres og oppkjøpet ikke er ledd i næringsvirksomhet, er kostnadene ikke fradragsberettiget. Aarbakke uttaler at "hvis en planlagt anskaffelse ikke blir noe av, vil det neppe foreligge fradragsrett for mislykte omkostninger, fordi tap på realobjekter utenfor virksomhet i alminnelighet bare kan komme til fradrag ved avhendelse av objektet ...".<sup>52</sup>

Man kunne imidlertid tenke seg, at forarbeidet i forbindelse med oppkjøpet var kommet så langt at *virksomheten egentlig var i gang*. I så fall vil prosessutgiftene være tap i virksomhet, jf. sktl. § 6-2 annet ledd.<sup>53</sup> Spørsmålet om virksomheten har begynt, beror på en definisjon av virksomhetsbegrepet. For at en aktivitet skal kunne betegnes som virksomhet, er det sikker rett at det må foreligge en aktivitet med økonomisk karakter. I denne sammenheng er det sentrale om aktiviteten vil kunne lede til overskudd over tid. Avgjørende er om den aktiviteten som er utøvet er egnet til å gi skattyteren økonomiske goder.<sup>54</sup> Dersom formålet er å erverve en virksomhet, er det klart at skattyterens motiv

---

<sup>50</sup> Se også uttalelse fra Finansdepartementet i Utv. 1990 s. 544.

<sup>51</sup> Lignings-ABC 2003 s. 597.

<sup>52</sup> Aarbakke (1990) s. 269.

<sup>53</sup> Lignings-ABC 2003 s. 589.

<sup>54</sup> Zimmer (2001) s. 126-130, Aarbakke (1990) s. 125 og Rt. 1985 s. 319 *Ringnes-dommen*.

er å innvinne inntekt. Men det må også ut fra en objektiv vurdering være slik at den utøvde aktivitet er egnet til å gi skattyteren økonomiske goder.<sup>55</sup> Hva gjelder forberedelser i forkant av oppkjøp av virksomhet, vil disse kunne være egnet til å innvinne inntekt og vil typisk være utført med henblikk på å innvinne inntekt.

Det avgjørende må etter dette være om virksomheten kan anses påbegynt ved rettssaken. Rene planer kan ikke være nok, det må være satt i gang en aktivitet.<sup>56</sup> I rettspraksis er det ikke blitt stilt særlig strenge krav med hensyn til når en virksomhet kan anses som påbegynt. Jeg viser til Rt. 1928 s. 1135 som gjaldt skattyter som sammen med en annen person fikk eneagentur for Norge på salg av elektriske biler for et amerikansk selskap. Deler til tre biler som det var meningen å montere i Norge ble importert, og en bil ble montert til bruk som demonstrasjonsbil. Etter en tid måtte foretaket oppgis, og skattyteren krevde fradrag for sitt tap som ”tap i næring”. Høyesterett tok kravet til følge.

Avgjørelsen viser at det ikke kan utelukkes at virksomheten i det konkrete tilfellet allerede er i gang før det påtenkte ervervet av virksomheten har skjedd; det stilles ikke strenge krav med hensyn til når en virksomhet har begynt.

Når det gjelder prosessutgifter i tilknytning til stiftelse av aksjeselskap, vurderes spørsmålet om fradragsrett for utgiftene på en noe annen måte. Ved stiftelse av aksjeselskap kan prosessutgifter for eksempel oppstå i forbindelse med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter eller i tilknytning til aksjonæravtaler. I slike tilfeller taler tilsvarende synspunkter som de som er nevnt ovenfor for at også dette er utgifter pådratt for å etablere en inntektskilde, og at utgiftene således skulle være aktiveringspliktige.<sup>57</sup> Før det treffes noen konklusjon i forhold til prosessutgifter i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap, må det skilles mellom de tilfeller hvor aksjonærene skal betale utgiftene, og de tilfeller hvor selskapet skal betale utgiftene, jf. aksjeloven av 13. juni 1997 nr. 44 § 2-5.

---

<sup>55</sup> Se Rt. 1965 s. 1159 *Vister-dommen*.

<sup>56</sup> Aarbakke (1990) s. 132.

<sup>57</sup> Zimmer (2001) s. 423.

I de tilfeller hvor aksjonæren (kan både være personlig skattyter og juridisk skattyter) skal betale utgiftene, anses prosessutgiftene å være en del av anskaffelsesverdien for aksjene, og er derfor tilknyttet inntektskilden.<sup>58</sup> Utgiftene i forbindelse med stiftelsen tillegges inngangsverdien ved realisasjon av aksjene. Dette følger av sktl. § 10-32 annet ledd, hvor det heter at inngangsverdien settes til ”anskaffelsesverdien”. Det er alminnelig antatt at ”anskaffelsesverdien” også inkluderer kostnader i forbindelse med anskaffelsen, ikke bare selve verdien til aksjene på kjøpetidspunktet.<sup>59</sup> At utgiftene kommer til fradrag ved realisasjonen av aksjene følger også av sktl. § 10-33.

I de tilfeller hvor vilkårene etter asl. § 2-5 er oppfylt, slik at selskapet skal betale utgiftene, følger det imidlertid av avgjørelsen i Rt. 1926 s. 179 *Kreditbanken i Moss*, at stiftelsesutgiftene i slike tilfeller er direkte fradragsberettiget. Nærmere bestemt gjaldt saken *Kreditbanken i Moss* som ble stiftet i 1918. Selskapet ble ved ligningen for 1918 innrømmet fradragsrett for sine stiftelseskostnader, men inntektene var ikke stor nok til å dekke kostnadene. Banken aktiverte da underskuddet og krevde fradrag i 1919. Dette ble nektet ved ligningen. Flertallet i Høyesterett antok at kostnadene til stiftelsen måtte være direkte fradragsberettiget etter sktl. § 44 (tilsvarende sktl. § 6-1 første ledd første punktum).<sup>60</sup> Siden selskapet gikk med underskudd i det inntektsåret de hadde hatt utgiftene, kunne den del av utgiftene som derfor ikke kom til fradrag i vedkommende år fremføres til neste inntektsår. Av sktl. § 14-6 første ledd følger det at skattyter har adgang til å fradra underskudd som han har hatt de siste 10 årene.<sup>61</sup>

### 3.4.3 Prosessutgifter i forbindelse med opprettholdelse og utvidelse av virksomhet

Spørsmålet er i hvilken grad det er fradragsrett for prosessutgifter i forbindelse med opprettholdelse og utvidelse av virksomhet. Det er imidlertid uoverkommelig å gi en fullstendig fremstilling av hvor grensen mot inntektskilden skal trekkes, men jeg vil trekke frem typiske eksempler på bakgrunn av rettspraksis og administrative uttalelser.

---

<sup>58</sup> Gjems-Onstad (2001) s. 153.

<sup>59</sup> Zimmer red. (2001) s. 374.

<sup>60</sup> Se også Lignings-ABC 2003 s. 40.

<sup>61</sup> Zimmer (2001) s. 379.



Eksempelene vil dermed gi en indikasjon på hvor grensen for fradragsberettigede prosessutgifter trekkes.

Med opprettholdelse sikter jeg for eksempel til slike forhold som er omhandlet i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*; prosessutgifter i forbindelse med forsvar/bevarelse av eiendomsretten til jordbrukseiendommer, som igjen har betydning for næringsdriften. Med utvidelse sikter jeg for eksempel til erverv av andre virksomhetseiendommer enn den/de som skattyteren allerede er eier av. Dette kan innebære en utvidelse av virksomheten. Problemet som i praksis oppstår i sistnevnte tilfellet, er om prosessutgiftene har tilknytning til selve nyervervet, og derfor er tilknyttet inntektskilden, eller om prosessutgiftene må anses som en del av virksomhetens næringsdrift.<sup>62</sup> Som fremstillingen nedenfor vil vise, er det de samme vurderingsmomenter som legges til grunn både i forbindelse med prosessutgifter tilknyttet opprettholdelse og prosessutgifter tilknyttet utvidelse av virksomhet. Derfor foretar jeg en samlet behandling av tilfellene.

Av Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* følger det at prosessutgifter som er pådratt i forbindelse med forsvar av eiendomsretten (inntektskilden), kan være fradragsberettiget fordi de anses som en driftsutgift i virksomheten.<sup>63</sup>

Tilsynelatende uttrykkes avgrensningen mot inntektskilden forskjellig av henholdsvis mindretallet og flertallet:

Mindretallet avgrenset mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden da det skiller mellom driftsutgifter og anleggsutgifter, og påpekte at bare driftsutgifter har

---

<sup>62</sup> Se Almvik (2000) s. 84. Dette problemet kan for øvrig sammenlignes med kostnader til utdanning. Kostnader som skattyteren har til å *oppretholde* sin kompetanse, anses for å ha tilknytning til løpende inntektsskapende aktivitet. Kostnader til *tilleggsutdanning*, må imidlertid henføres til inntekt som denne nye utdannelsen fører til, og har derfor ikke tilknytning til skattyterens inntekt fra den tidligere utdannelsen. Som ved prosessutgifter i forbindelse med utvidelse av virksomhet, kan det her oppstå problemer med å avgjøre om kostnadene gjelder utdanning til opprettholdelse av skattyterens kompetanse eller kostnader til tilleggsutdanning. Se Zimmer (2001) s. 204.

<sup>63</sup> Zimmer red. (2001) s. 97.

tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt.<sup>64</sup> Med driftsutgifter må mindretallet sikte til en virksomhets utgifter som anvendes i en inntektsskapende prosess.<sup>65</sup> Slike utgifter har derfor direkte tilknytning til virksomhetens løpende inntekt, som er skattepliktig etter sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30. Anleggsutgifter mente mindretallet at ikke var direkte fradragsberettiget. Anlegg må anses som kapitalobjekter som har tilknytning til skattyterens virksomhet, men som er bestemt til varig bruk i virksomheten.<sup>66</sup> Anleggsutgifter må således forstås som omkostninger med tilknytning til anlegget som sådan, og som derfor ikke direkte har tilknytning til den skattepliktige avkastningen av anlegget eller til virksomhetens samlede næringsinntekt.

Flertallet uttrykte avgrensningen til prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden da det krevde at utgiften måtte falle innenfor ”skattyterens næring” for at den skulle være fradragsberettiget. Flertallets etterfølgende drøftelse viser at det med ”skattyterens næring” siktet til driftsutgifter; som vilkår for fradrag krevde det tilknytning til ”skattyterens næring”, og når flertallet fant at slik tilknytning forelå konkluderte det med at utgiften var fradragsberettiget som en driftsutgift.<sup>67</sup>

En nærmere vurdering av flertallet og mindretallets premisser viser altså at de i realiteten la samme kriterier til grunn ved avgjørelsen av om prosessutgiftene kom direkte til fradrag; avgjørende for fradragsretten var for begge om prosessutgiftene utgjorde en driftsutgift.

Dissensen i Høyesterett angikk spørsmålet om prosessutgiftene i dette konkrete tilfellet hadde tilknytning til skattepliktig inntekt. Jeg viser til flertallets uttalelse om at det ikke

*”... betrakter jordlovsaken som et blott og bart forsvar for eiendomsretten til forpaktningsbrukene. Skattyteren hevder at når han tok til gjenmæle i fastsettelsessøksmålet, var det også fordi han regnet med at brukene under en*

---

<sup>64</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.981)

<sup>65</sup> Norsk lovkommentar note 300 s. 3005.

<sup>66</sup> Zimmer (2001) s. 355.

<sup>67</sup> Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* (s.982). Se også Zimmer (2001) s. 203.

*etterfølgende tvangsavståelse ville bli tillagt skog, og at fordelene ved å ha egen råstoffkilde for bedriftene i noen grad ville bli beskåret, og videre fordi han anså det som en fordel for seg fortsatt å ha faste arbeidere knyttet til sin virksomhet i de boliger som var oppført på brukene.”*

Søksmålet vedrørende forsvar av eiendomsretten anses således å ha direkte innvirkning på den bestående næringsinntekt. Mens flertallet fant at dette utgjorde tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt, mente mindretallet at dette ikke utgjorde tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt. Mindretallet uttalte at selv om en tvangsavståelse av eiendommene ville innvirket på den samlede virksomhetsinntekten, endret ikke dette karakteren av utgiftene. Forskjellen mellom mindretallet og flertallet må forstås som at flertallet godtok en fjernere tilknytning enn mindretallet.

I senere rettspraksis og administrative uttalelser synes flertallets premisser i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* å være videreført, noe som innebærer at fradragsretten strekkes forholdsvis langt.<sup>68</sup>

Avgjørelsen fra Gulating lagmannsrett i Utv. 1981 s. 451 taler i retning av at fradragsretten for prosessutgifter bør strekkes enda lenger enn det som følger av Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Saken gjaldt fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet rettssak vedrørende beiterett. Retten fant at fradrag måtte innrømmes fordi de inntektsgrupper skattyteren forsvarte under rettssaken, nemlig rett til beite og rett til jakt og fiske, måtte antas å gå inn under hans næring.

I drøftelsen av tilknytningskravet viste lagmannsretten til Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, og flertallets betingelse om at utgiftene måtte falle innenfor skattyterens næring. Til dette ble følgende uttalt:

*”Lagmannsretten antar at denne betingelse – slik den ble utformet i høyesterettsdommen fra 1956 – ikke kan tas strengt på ordet, idet det må antas at*

---

<sup>68</sup> Zimmer red. (2001) s. 97.

*prosessutgifter kan kreves fratrullet når det påvises at utgiftene er pådratt i forbindelse med skattepliktig inntekt.”*

Denne uttalelsen kan tolkes slik at retten mente at tilknytningskravet strekker seg enda lenger enn det som følger av flertallets premisser i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Lagmannsretten tok imidlertid ikke nærmere stilling til dette, da den uansett finner at prosessutgiftene har tilknytning til skattyterens næring.

Uttalelsen er imidlertid kommentert av Finansdepartementet i Utv. 1984 s. 633.

Finansdepartementet uttalte at grensen mellom ikke fradragsberettigede kostnader og fradragsberettigede kostnader trolig har vært for ”streng”, og at spørsmålet derfor vil bli tatt opp til vurdering. En slik vurdering ble så gjort av Finansdepartementet i Utv. 1985 s. 400. Her ble det uttalt at

*”utgifter ved prosess mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet må etter departementets mening alltid aktiveres som en del av kostprisen. Ved andre prosesser som gjelder fast eiendom, eller rettighet i fast eiendom, antar en at utgiftene kan kreves fratrullet ved inntektsligningen dersom skattyterens løpende skattepliktige nettoinntekt må antas å bli påvirket av utfallet av prosessen.”*

Finansdepartementet satt altså som betingelse at den løpende skattepliktige nettoinntekt måtte bli påvirket. Dette er i samsvar med den betingelsen som ble satt i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, og innebærer således ingen utvidelse i fradragsretten. Dette må igjen innebære at de antydninger som ble gjort i avgjørelsen i Utv. 1980 s. 451, ikke har ført til noen utvidelse av fradragsretten.

Uttalelsen fra Finansdepartementet i Utv. 1985 s. 633 krever imidlertid nærmere omtale. Umiddelbart kan uttalelsen trekke i retning av en innskrenkning i fradragsretten, sammenlignet med Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*.

Finansdepartementet uttalte at utgifter tilknyttet erverv av eiendom eller rettighet, er tilknyttet inntektskilden, se punkt 3.4.2. Finansdepartementet uttrykte imidlertid at utgifter i denne forbindelse ”alltid” skal aktiveres som del av kostprisen. Dette skulle bety at også prosessutgifter i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet som er

del av virksomhetsdriften, også alltid skulle aktiveres som del av kostprisen. Dette ville imidlertid ikke være samsvarende med gjeldende rett. Dersom nyervervet som prosessutgiftene er tilknyttet har innvirkning på resultatet av den samlede virksomhetsinntekten, må tilknytningskravet være oppfylt. Utgiftene har da tilknytning til eksisterende næringsinntekt. Det er mulig at departementet ikke har hatt slike tilfeller for øye da det kom med uttalelsen, og at det kun tenkte på tilfeller hvor ervervelsen ikke skjedde som ledd i næringsvirksomhet, jf. punkt 3.4.2.

At prosessutgifter tilknyttet erverv av eiendomsrett er fradragsberettiget dersom bestående næringsinntekt påvirkes, følger direkte av uttalelsen fra Skattedirektoratet i Utv. 1999 s. 1555. Saken gjaldt skattyter som allerede var eier av 1/3 av eiendommen, og som gikk til odelsløsningssøksmål i den hensikt å erverve de resterende 2/3 av eiendommen. Skattyter fikk ikke medhold i kravet om odelsløsning og ble ilagt prosessutgifter, som hun i saken krevde fradrag for. Et sentralt spørsmål for retten var om tilknytningskravet kunne anses for å være oppfylt "... i de situasjoner der en mindretallseier som har løpende inntekt fra en inntektskilde, pådrar seg prosessutgifter i den hensikt å oppnå kontroll og innflytelse over utnyttelsen av inntektskilden og således vil kunne påvirke avkastningen av denne." Avgjørende for Skattedirektoratet var om

*"... skattyteren kan sannsynliggjøre at økt innflytelse/kontroll over inntektskilden klart vil influere på den løpende/årlige inntekt som genereres gjennom denne, og således også i stor grad vil påvirke den brøkdelen av inntekten vedkommende mottar som andelseier i mindretall ...".*

I så fall taler dette i retning av at tilknytningskravet er oppfylt, uttalte Skattedirektoratet.

Premissene som blir satt her, må således være i overensstemmelse med Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. I begge avgjørelsene var det en forutsetning for fradrag at næringsinntekt påvirkes/ville ha blitt påvirket. Men det er altså ikke tilstrekkelig at nyervervet medfører inntektsinnvinning for dette ervervet i fremtidige år (tilsvarende det som er tilfellet i punkt 3.4.2), det må influere på næringsinntekten som stammer fra den delen av eiendommen som eies fra før.

De samme synspunktene kan utledes av avgjørelsen fra Sør-Østerdal tingrett i Utv. 2003 s. 118, som gjaldt spørsmål om fradrag for prosessutgifter i forbindelse med odelsløsningssak. Fradrag ble her ikke innrømmet, idet den nødvendige tilknytning til eksisterende inntektserverv ikke var oppfylt. Retten uttalte at det ville vært tilstrekkelig tilknytning at "saksøkers inntekter fra den eiendom hun allerede var eier av ville blitt påvirket av ervervet av Nordre Løsset". Retten uttalte så:

*"At det drives likartet virksomhet, er alene ikke tilstrekkelig. Det er heller ikke tilstrekkelig at saksøkers inntekter ville ha blitt øket ved ervervet av Nordre Løsset. Det må ... konstateres at inntekter fra den eiendom som skattyter allerede var eier av, ville ha blitt påvirket, jf Utv. 1999 s. 1555 ... Retten kan ... ikke se at det er ført bevis for at den eiendom som saksøker allerede var eier av, ville kaste mer av seg ved ervervet av Nordre Løsset."*

Avgjørende for om tilknytningskravet er oppfylt må etter dette være om prosessutgiftene har innvirkning på skattyterens eksisterende næringsinntekt.

### 3.5 Prosessutgifter tilknyttet kapitalobjekter utenfor virksomhet

#### 3.5.1 Problemstilling

Problemstillingen er *hvor* grensen mot inntektskilden skal trekkes for kapitalobjekter utenfor virksomhet. Også her, som i punkt 3.4.3, er det uoverkommelig å gi en uttømmende fremstilling, men jeg vil trekke frem typisk eksempler som er egnet til å indikere hvor grensen skal trekkes.

#### 3.5.2 Prosessutgifter tilknyttet erverv av kapitalobjekter

Prosessutgifter tilknyttet erverv av kapitalobjekter vil være tilknyttet inntektskilden. Synspunktene i punkt 3.4.2 som gjelder prosessutgifter tilknyttet kjøp/oppkjøp av virksomhet, må også gjelde her. Dette begrunnes i at begge tilfeller gjelder prosessutgifter tilknyttet kapital.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Almvik (2000) s. 82; her behandles spørsmål om fradragsrett for oppkjøpsutgifter i forbindelse med aksjer, og det uttales at vurderingsprinsippene blir de samme ved erverv av ethvert formuesobjekt.

### 3.5.3 Prosessutgifter tilknyttet forvaltningen av realobjekter

Spørsmålet er hvor grensen for fradragsrett trekkes for prosessutgifter tilknyttet forvaltningen av realobjekter.

Realobjekter omfatter både fast eiendom og løsøre.<sup>70</sup> Skattyteren kan ha eiendomsrett til objektet, eller han kan ha rettigheter i objektet. Fradragsretten avhenger av om rettssaken gjelder skattepliktig inntekt, i motsetning til inntektskilden, jf. Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*.

Foruten en eventuell gevinst/tap ved realisasjon av objektet, er avkastningen av objektet skattepliktig, jf. sktl. § 5-20. Prosessutgifter som er tilknyttet slik skattepliktig inntekt vil således være direkte fradragsberettiget, mens prosessutgifter som har tilknytning til objektet som sådan, har tilknytning til inntektskilden og er derfor ikke direkte fradragsberettiget.<sup>71</sup>

Eksempel på det sistnevnte er avgjørelsen fra Eidsivating lagmannsrett i Utv. 1975 s. 725, som gjaldt prosessutgifter i forbindelse med flytting av vannledning. Som følge av flyttingen ble eiendommens utnyttelsesmuligheter begrenset ved at vannledningen var i veien for bygging av et hus på eiendommen. Utleie av et nytt hus ville gitt skattyteren inntekt. Retten uttalte at denne inntektsøkningen manglet den umiddelbare og nære tilknytning til prosessutgiftene som kreves. Det ble uttalt at saken gjelder "... alene spørsmålet om Hernæs måtte finne seg i den lyte som eiendommen hadde fått ved at ledningene var blitt lagt 5.3 meter innenfor nabogrensen ... På dette grunnlag kan prosessutgiftene ikke kreves fradragsført ved ligningen likeså lite som utgifter til prosess om eiendomsrett til grunn kan bli fradragsberettiget." Videre ble det uttalt at "Høyesterettsdommen i Rt. 1956 s. 980 gjelder tilfelle av særegen art med omfattende næringsvirksomhet slik at den ikke kan få noen direkte betydning for den foreliggende sak."

---

<sup>70</sup> Zimmer (2001) s. 155.

<sup>71</sup> Aarbakke (1990) s. 270.

Et annet eksempel fra rettspraksis er avgjørelsen fra Vinger og Odal herredsrett i Utv. 1980 s. 615. Saken gjaldt spørsmål om fradrag for prosessutgifter i forbindelse med jordskifte. Saksøkeren hadde drevet sagbruk frem til 1969, mens utgiftene var påløpt i 1975. På dette tidspunktet drev skattyteren altså ikke virksomhet. Siden prosessutgiftene derfor ikke kunne ha tilknytning til næringsdrift knyttet prosessutgiftene, som saksøkeren hadde ved jordskifte, seg direkte til eiendommen. Prosessutgiftene var derfor ikke direkte fradragsberettiget.

Videre vil jeg særlig behandle i hvilken grad prosessutgifter tilknyttet bolig er direkte fradragsberettiget.

Avkastning fra bolig skjer typisk gjennom leieinntekter. Spørsmålet om leieinntekter er skattepliktig avhenger av om boligen prosentlignes. Dersom vilkårene for prosentligging etter sktl. § 7-10 foreligger, anses leieinntektene for å være skattlagt gjennom prosentliggingen. Utgifter som oppstår i denne forbindelse blir da absorbert ved denne prosentliggingen, slik at fradrag for faktiske utgifter bortfaller.<sup>72</sup>

For boliger som ikke prosentlignes vil prosessutgifter som oppstår i tilknytning til innkreving av leieinntektene ha direkte tilknytning til skattepliktig inntekt. Utgangspunktet er derfor at slike prosessutgifter kan fradras direkte.<sup>73</sup>

#### 3.5.4 Prosessutgifter tilknyttet forvaltningen av finansobjekter

Spørsmålet er i hvilken grad det gis fradrag for prosessutgifter tilknyttet forvaltningen av finansobjekter.

Aksjer er et typisk eksempel på finansobjekter. Skattyter som erverver aksjer som ikke er en del av en virksomhetsdrift, har typisk ervervet disse med henblikk på en selvstendig kapitalplassering eller lignende.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Aarbakke (1990) s. 272.

<sup>73</sup> Zimmer (2001) s. 205.

<sup>74</sup> Hovland og Kvifte (1999) s. 49.



Prosessutgifter tilknyttet forvaltningen av finansobjekter gir rett til fradrag dersom de er knyttet til avkastningen av objektene.<sup>75</sup> Jeg viser i denne forbindelse til uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1993 s. 495 som gjaldt fradragsrett for utgifter i tilknytning til investering i verdipapirer. I saken var det reist spørsmål om rekkevidden av fradragsretten for utgifter knyttet til aksjer. Finansdepartementet uttalte blant annet at

*”... løpende utgifter til forvaltning av aksjer vil være fradragsberettiget etter sktl. § 44. Dette gjelder både i og utenfor næring. Det er en forutsetning at kostnadene har tilstrekkelig nær sammenheng med de inntektene aksjene gir. Slike forvaltningsutgifter vil etter departementets syn ikke være aktiveringspliktige, men gir rett til løpende fradrag etter skattelovens alminnelige periodiseringsregler.”*

I forbindelse med aksjer utenfor næring er således prosessutgifter som oppstår i forbindelse med utbytteutdeling og ved realisasjonen av dem fradragsberettiget. Dette følger av at både utbytte og gevinst er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 10-11 og § 10-31.

Finansdepartementet har vurdert fradragsspørsmålet med utgangspunkt i sktl. § 44 (tilsvarende sktl. § 6-1). Spørsmålet om fradragsrett for prosessutgifter i tilknytning til aksjer kan også tenkes vurdert ut fra sktl. § 10-32 annet ledd. Sktl. § 10-32 annet ledd inneholder særlige bestemmelser som gjelder ved salg av aksjer. Av denne fremgår det at aksjens inngangsverdi settes til anskaffelsesverdien, nærmere bestemt ”... det beløp skatteyteren har betalt for aksjen, dersom ikke annet er bestemt.” Etter denne er spørsmålet hvilke kostnader som skal inngå i aksjens inngangsverdi. Bestemmelsen omhandler således omfanget av aktiveringsplikten. Av hensyn til sammenhengen mellom reglene i skatteloven, må denne tolkes i overensstemmelse med sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Det vil derfor ikke utgjøre noen forskjell om fradragsretten for prosessutgifter i tilknytning til aksjer vurderes ut fra den generelle regelen i sktl. § 6-1 første ledd første punktum eller ut fra den spesielle i sktl. § 10-32 annet ledd.

---

<sup>75</sup> Aarbakke (1990) s. 267.

### 3.6 Aktiveringsrett – betinget av en korresponderende verdiøkning?

Spørsmålet er om aktiveringsplikt er betinget av en korresponderende verdiøkning.

I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* konkluderte mindretallet med at prosessutgiftene måtte anses som en anleggsutgift, og var derfor ikke direkte fradragsberettiget. Det forhold at anleggsutgifter ikke er direkte fradragsberettiget, var flertallet neppe uenig i.<sup>76</sup> Det er alminnelig antatt at anleggsutgifter er aktiveringspliktige. Dette innebærer at når prosessutgifter anses som en anleggsutgift og dermed er aktiveringspliktige, er aktiveringsplikt ikke betinget av en korresponderende verdiøkning; prosessutgifter medfører ingen verdiøkning.

Videre viser jeg til Zimmer: ”Det er imidlertid ikke noe vilkår for aktiveringsplikt at utgiften har ført til en verdiøkning for en gjenstand. Aktiveringsplikt vil som utgangspunkt gjelde for andre utgifter som angår gjenstandens kapitalverdi eller eiendomsrett. Et eksempel er prosessutgifter som skattyteren har pådratt seg for eksempel for å forsvare eiendomsretten.”<sup>77</sup>

### 3.7 Prosessutgifter tilknyttet inntekt som skyldes personlig ytelse

#### 3.7.1 Problemstilling og utgangspunkt

Siden direkte fradrag er den eneste mulighet for fradrag i disse tilfellene, settes fradragsspørsmålet noe mer på spissen her.

Det må spørres om det *skal* trekkes en grense mot inntektskilden i forhold til prosessutgifter som er knyttet til arbeid. Forutsatt at det skal trekkes en slik grense, blir spørsmålet *hvor* grensen faktisk trekkes.

Fremstillingen nedenfor tar for seg de tilfeller hvor arbeidstaker ilegges prosessutgiftene. Dersom arbeidsgiver ilegges prosessutgiftene, vil dette være en utgift i

---

<sup>76</sup> Zimmer red. (2001) s. 96.

<sup>77</sup> Zimmer red. (2001) s. 96. Se også Gjems-Onstad (2001) s. 154.

forbindelse med næringsvirksomhet, da et arbeidsforhold i nesten alle tilfeller vil være i virksomhet. Hvor arbeidsforholdet (unntaksvis) ikke er i virksomhet, som for eksempel er tilfellet for dagmammaer, må fradragsretten avhenge av hva saken gjelder. Dersom saken gjelder dagmammaens krav på lønn, vil saken være tilknyttet en fradragsberettiget kostnad for foreldrene (arbeidsgiver), og prosessutgiftene vil derfor være fradragsberettiget. Gjelder saken beskyldninger mot dagmammaen om at hun har skadet barnet og foreldrenes ønske er at dagmammaen skal straffes, er ikke prosessutgiftene tilknyttet lønnsutgiftene, og er dermed heller ikke tilknyttet en fradragsberettiget kostnad. Prosessutgiftene vil dermed ikke være fradragsberettiget.

Videre må det påpekes at prosessutgifter inngår i minstefradraget, jf. sktl. § 6-30 første ledd.<sup>78</sup> Fradrag for faktiske utgifter, deriblant prosessutgifter, gis når utgiftene overstiger minstefradraget, jf. sktl. § 6-30 første ledd.

### 3.7.2 Spørsmål om det må avgrenses mot inntektskilden

Spørsmålet er om det må avgrenses mot inntektskilden ved prosessutgifter som er tilknyttet arbeid.

Det er altså gjeldende rett at det ikke kan foretas aktivering av utgifter tilknyttet arbeid. Men også utgifter i forbindelse med arbeid, kan være tilknyttet inntektskilden, det vil si selve arbeidsevnen. Selv om utgifter i forbindelse med arbeid ikke kan aktiveres, kan det ikke utelukkes at det må avgrenses mot utgifter tilknyttet inntektskilden. Ved arbeid er det selve arbeidsevnen som er kilden til erverv av inntekt. Et eksempel kan være i forbindelse med omorganisering i en bedrift, som medfører at arbeidstaker blir omplassert til en lavere stilling. Skattyter kan i denne forbindelse tenkes å gå til sak fordi omplasseringen hindrer den utviklingen av arbeidsevnen som skattyteren ville fått i en høyre stilling med flere utfordringer og lignende. Dette kan igjen medføre begrensninger i fremtidige utsikter til visse type stillinger, som igjen kan ha den konsekvens at skattyterens inntekt blir lavere enn hva den ville vært uten omorganiseringen i bedriften. En slik sak gjelder altså ikke direkte skattyterens skattepliktige inntekt, men hans arbeidsevne, som kan ha indirekte innvirkning på

---

<sup>78</sup> Lignings-ABC 2003 s. 596.

fremtidig inntekt. Spørsmålet blir således om utgiftene er direkte fradragsberettiget, eller om det må avgrenses mot slike prosessutgifter.

Dersom premissene fra Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* skal overføres til prosessutgifter i forbindelse med arbeid, vil direkte fradragsrett altså ikke foreligge. At direkte fradragsrett er eneste fradragsmulighet for utgifter tilknyttet arbeid, kan tale for at denne bør strekkes lenger enn hva som er tilfellet for utgifter tilknyttet kapital. Hensynet til at den direkte fradragsrett skal være ”lik” for utgifter tilknyttet alle typer av inntekt, taler imot at den direkte fradragsretten bør strekkes lenger for utgifter vedrørende arbeid.

Det finnes underrettspraksis om spørsmålet som gjelder i hvilken grad det er fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet arbeid. Jeg vil foreta en nærmere vurdering av dommene som behandler spørsmålet om fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet arbeid, for så å vurdere om det opereres med en avgrensning mot prosessutgifter som gjelder inntektskilden.

I Utv. 1991 s. 545 er det inntatt en avgjørelse fra Stjør-Verdal herredsrett. Saken gjaldt spørsmål om fradrag for prosessutgifter i forbindelse med avskjedssak. Saksøkeren ble avskjediget i firmaet hvor hun jobbet på grunn av påståtte økonomiske misligheter som tyveri og underslag. Få dager etter avskjedigelsen fikk hun tilbud om jobb i en annen butikk, betinget av at hun i en rettssak ble renvasket for anklagene i grunnlaget for søksmålet. Saksøkeren tapte, og ble ilagt prosessutgiftene. Skattyteren fikk i denne saken ikke medhold i sin påstand om fradrag for utgiftene.

Som betingelse for fradragsrett for prosessutgiftene krevde retten at det måtte foreligge ”tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom de pådratte prosessutgiftene og ’inntektenes ervervelse ---’.” Retten fant at det ikke forelå slik sammenheng mellom søksmålet og det arbeidstilbudet skattyter hadde fått, idet det var for ”*avledet og betinget*”. For øvrig henviste retten til avgjørelsen i Utv. 1975 s. 727, som gjaldt spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet flytting av vannledning på fast eiendom.

Retten krevde altså en *saklig* tilknytning. Retten forklarte imidlertid ikke det nærmere innholdet av kravet til saklig tilknytning. At en skattepliktig inntekt bare er en avledet og betinget følge av søksmålet som prosessutgiftene er knyttet til, var imidlertid ikke tilstrekkelig til at saklig tilknytning forelå. Begrunnelsen for at det ikke foreligger saklig tilknytning, var at arbeidstilbudet som skattyteren ville fått var *avledet og betinget* av utfallet av saken. Sålde gjaldt saken i realiteten skattyterens verdi som arbeidstaker; dersom skattyter ikke ble renvasket i saken, minskes hennes verdi som arbeidstaker. I så måte må saken gjelde inntektskilden. Saken avgjorde arbeidstakers muligheter for senere inntjening av inntekt, og prosessutgiftene hadde derfor ikke direkte tilknytning til skattepliktig inntekt.

Ytterligere argument for at det i dommen avgrenses mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden, er rettens henvisning til avgjørelsen i Utv. 1975 s. 725. Avgjørelsen i Utv. 1975 s. 725 gjaldt spørsmål om skattyteren måtte finne seg i at vannledningen var lagt på hans eiendom, som igjen ville hindre innvinning av fremtidige leieinntekter fra planlagt utleiehus på eiendommen (nærmere om faktum, se punkt 3.5.3). Eventuelle fremtidige skattepliktige inntekter var dermed en betinget og avledet følge av utfallet i saken; tilsvarende det som var tilfellet i avgjørelsen i Utv. 1991 s. 545. Saken gjaldt således eiendommens verdi, og ikke direkte skattepliktige inntekter. Prosessutgiftene måtte anses å ha tilknytning til inntektskilden.

Avgjørelsen fra Frostating lagmannsrett i Utv. 1992 s. 34 taler også for at det må avgrenses mot prosessutgifter som gjelder inntektskilden. Saken gjaldt spørsmål om fradrag for prosessutgifter ved rettssak om oppreisning og erstatning for tap i fremtidig erverv. Opprinnelig var skattyter utbyggingssjef i selskapet han arbeidet i. Som følge av en organisasjonsplan ble skattyter så plassert på linje med personer som tidligere hadde vært underordnet ham. Skattyteren påstod seg ”degradert og krenket” gjennom den behandling han ble utsatt for. Skattyter fryktet en endelig oppsigelse i virksomheten og hevdet at hans ”markedsverdi” var blitt redusert som følge av omplasseringen i bedriften. Han krevde derfor erstatning for tap i fremtidig lønnsinntekt.

Som betingelse for fradragsrett satte retten at det måtte foreligge en ”umiddelbar og nær sammenheng” mellom prosessutgiftene og skattyterens krav på å opprettholde eller få tilbake den skattepliktige inntekten. Det ble videre uttalt at det derfor ikke var

”tilstrekkelig til å oppnå fradrag for prosessomkostningene at søksmålet *indirekte* har betydning for skattyterens opprettholdelse av inntekten, dersom søksmålet primært gjelder andre sider ved arbeidsforholdet” (min utheving). For øvrig viste retten til avgjørelsen i Utv. 1975 s. 725.

Retten sa her at indirekte tilknytning til skattepliktig inntekt ikke var tilstrekkelig. Dette må forstås som at tilknytning til selve arbeidsevnen ikke er tilstrekkelig til at tilknytningskravet er oppfylt. Således taler dommen for at det må avgrenses mot prosessutgifter som gjelder inntektskilden.

Et neste spørsmål blir så hvor grensen til inntektskilden skal trekkes. Dette innebærer for det første et spørsmål om hvilke momenter som er aktuelle når grensen skal trekkes. For det andre innebærer det et spørsmål om hvor grensen faktisk er trukket i rettspraksis.

### 3.7.3 Betydningen av skattyterens formål

Spørsmålet er hvilken betydning skattyterens formål har ved spørsmålet om prosessutgiftene har tilstrekkelig tilknytning til arbeidsinntekt.

Siden det også ved arbeid må avgrenses mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden, taler dette for at momentene fra Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* med hensyn til grensedragningen kan anvendes. Følgelig må det være et aktuelt moment hvilket formål skattyteren har hatt med prosessutgiftene når avgrensningen til inntektskilden skal trekkes. At det er et relevant moment fremkommer av avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv. 1991 s. 545, som gjaldt prosessutgifter i forbindelse med arbeid. Jeg viser til følgende uttalelse: ”Retten legger etter bevisførselen til grunn at saksøkeren gikk til erstatningssak for å få avskjedigelsen dømt urettmessig.” Uttrykket ”for å” sikter til skattyterens formål.

I dommen syntes det at skattyteren har hatt som formål å innvinne skattepliktig inntekt imidlertid ikke å være en nødvendig betingelse for at tilknytningskravet skal være oppfylt. Retten uttalte at den ”ikke finner det avgjørende i hvilken grad motivet for søksmålet var renavasking for de av arbeidsgiverens fremsatte beskyldninger ..., idet

søksmålet/disposisjonen objektivt sett kunne være egnet til å skaffe henne skattepliktige inntekter.”

Ut fra denne uttalelsen er det ikke et nødvendig vilkår for fradragsrett at skattyteren også har hatt som formål å innvinne inntekt, det er tilstrekkelig at det objektivt sett kunne vært grunnlag for å innvinne inntekter. Sammenlignet med fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet kapitalobjekter i virksomhet, hvor det ut fra avgjørelsen i Utv. 1999 s. 1555 kan tyde på at det er et nødvendig vilkår at skattyteren har hatt som formål å innvinne inntekt (se punkt 3.3.2), taler denne dommen dermed i motsatt retning i forhold til prosessutgifter i arbeidsforhold. At direkte fradragsrett er den eneste fradragsmulighet for utgifter i forbindelse med arbeid, kan være en mulig forklaring på at retten her er noe mer lempelig med hensyn til hvilke vilkår som må være oppfylt for å få fradragsrett. En enkelt underrettsdom er imidlertid ikke tilstrekkelig for å avgjøre spørsmålet om det er et vilkår at prosessutgiften har vært nødvendig for å innvinne skattepliktig inntekt.

Angående andre momenter som inngår i vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt, henvises det til punktene 3.3.3-3.3.6.

#### 3.7.4 Hvor grensen til fradragsberettigede prosessutgifter synes å være trukket i rettspraksis

Spørsmålet er hvor grensen for fradragsberettigede prosessutgifter er trukket i rettspraksis.

Det er antatt at en lønsmottakers prosessutgifter for å få beholde eller få tilbake en stilling må kunne fratrekkes inntekten.

Jeg viser til Lignings-ABC hvor følgende uttrykkes: ”En lønsmottakers kostnader til bistand i rettstvist om å beholde lønnsfastsetting eller få tilbake en stilling, vil være fradragsberettiget.”<sup>79</sup> Jeg viser også til avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv.

---

<sup>79</sup> Lignings-ABC 2003 s. 595.

1991 s. 545, som er omtalt i punkt 3.7.2. Retten legger her til grunn det siterte fra Lignings-ABC, og tilføyer at ”poenget slik retten ser det er at i de siterte tilfellene anses kravet til saklig sammenheng oppfylt ved at utgiftene direkte er knyttet til skattyterens inntektskilde (lønn), og denne inntekten er skattepliktig.”

Videre viser jeg til avgjørelsen i Utv. 1992 s. 34 (om faktum se punkt 3.7.2), hvor lagmannsretten uttalte at ”det må anses som sikker rett at prosessutgifter som skattyter pådrar seg for å beholde eller få tilbake en stilling er fradragsberettiget i henhold til sktl. § 44 første ledd første setning, som ’utgifter .... pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse’.”

Det kan så spørres om det er fradragsrett for prosessutgifter i forbindelse med rettssak vedrørende å gå inn i et arbeidsforhold. Det kan for eksempel være uenigheter med hensyn til hvorvidt det er inngått en arbeidsavtale, og skattyter går til søksmål med påstand om at arbeidsavtale er inngått og at han derfor har krav på stillingen. Det er fastslått at prosessutgifter i forbindelse med å opprettholde eller få tilbake en stilling, har direkte tilknytning til skattepliktig inntekt. Begrunnelsen for fradragsrett i slike tilfeller, må nettopp være fordi skattyteren ønsker å beholde eller få tilbake inntekten. Denne begrunnelsen kan også anføres for skattyteren som går til søksmål i forbindelse med inngåelse av et arbeidsforhold. Grunnen vil typisk være at skattyteren har behov for lønnen som følger av stillingen. Således må prosessutgifter i forbindelse med inngåelse av et arbeidsforhold trolig være direkte tilknytning skattepliktig inntekt.

### 3.8 Prosessutgiftene er delvis tilknyttet inntektskilden

#### 3.8.1 Problemstilling

I de tilfeller hvor prosessutgiftene er delvis tilknyttet inntektskilden og delvis tilknyttet skattepliktig inntekt, blir spørsmålet om de skal komme direkte til fradrag i sin helhet, om direkte fradrag nektes i sin helhet, eller om det foretas en forholdsmessig fordeling.

Man kan for det første stå overfor det tilfellet at ulike deler av utgiftene referer seg til henholdsvis inntektskilden og skattepliktig inntekt. For det andre kan det tenkes at en og samme utgift referer seg til både inntektskilden og skattepliktig inntekt. Eksempel på



det førstnevnte er utgifter til advokatbistand. I forhold til disse vil det være mulig å dele opp utgiftene ut fra hvor mye tid advokaten har brukt på de ulike deler, eller ut fra en annen fordelingsnøkkel. Eksempel på det sistnevnte er rettsgebyret. Dette er det vanskelig å splitte opp, og rettsgebyret må derfor referere seg både til inntektskilden og skattepliktig inntekt, forutsatt at saken gjelder begge deler. I rettspraksis finner jeg imidlertid ikke eksempler på at disse to utgiftene splittes opp i vurderingen av fradragsspørsmålet. Jeg vil derfor ikke foreta separate behandlere av dem.

### 3.8.2 Omfanget av fradragsretten i praksis

I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* fremgår det av flertallets argumentasjon at skattyteren også hadde som formål å forsvare eiendomsretten som sådan (noe mindretallet altså fant som avgjørende). Flertallet uttaler at de "... ikke betrakter jordlovsaken som et blott og bart forsvar for eiendomsretten til forpaktningsbrukene. Skattyteren hevder at når han tok til gjenmæle i fastsettelsessøksmålet var det også fordi han regnet med at brukene under en etterfølgende tvangsavståelse ville bli beskåret ...". Uttalelsen viser at søksmålet både gjaldt inntektskilden og skattepliktig inntekt. Flertallet godtok fradragsrett i sin helhet, og det ble ikke foretatt avkortning fordi skattyterens hensikt med søksmålet også var å sikre inntektskilden.

I saken som Skattedirektoratet uttalte seg om i Utv. 1999 s. 1555, som gjaldt fradrag for prosessutgifter ved odelsløsning (se nærmere om faktum i punkt 3.4.3), ble fradragsrett innrømmet i sin helhet, selv om det syntes som skattyterens formål bare delvis var å erverve eiendomsrett. I dette tilfellet virker det som at Skattedirektoratet bygde på at det må ha vært et dominerende motiv for skattyteren å erverve inntekt. Denne saken er sammenlignbar med faktum i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. I begge tilfeller hadde eiendomsretten betydning for næringsinntekten. I sistnevnte dom sa retten imidlertid uttrykkelig at den så på hvilket formål som har vært dominerende, og at dette tydeligvis antas å ha vært innvinning/sikring av inntekt, siden fradrag godtas i sin helhet. I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* kan det synes som flertallet forutsetter at skattyterens hovedformål har vært å innvinne skattepliktig inntekt jf. punkt 3.3.2.

En oppdeling av fradragsretten ble imidlertid foretatt av Eidsivating lagmannsrett i Utv. 1962 s. 460. Skattyter hadde gått til sak mot B for å få eiendomsretten til en skogteig. Denne delen av søksmålet gjelder således inntektskilden. Samtidig krevde han å bli

tilkjent nettoutbyttet av tømmerdriften som B hadde på teigen. Dermed hadde deler av søksmålet direkte tilknytning til skattepliktig inntekt. B tapte saken og ble ilagt saksomkostninger, men fikk ikke føre disse til fradrag i selvangivelsen. B gikk derfor til søksmål med krav om inntektsfradrag for prosessutgiftene. Lagmannsretten kom til samme resultatet som byretten. I tilknytning til byrettens resultat uttalte lagmannsretten at skattyteren ble ”kjent fradragsberettiget for den del av prosessutgiftene ’som referer seg til forsvaret av nettoutbyttet av skogsdriften’, idet det ble gitt anvisning på å fastsette denne del slik at de samlede prosessutgifter ble delt mellom tvisten om eiendomsretten og tvisten om nettoutbyttet i forhold til verdien av de to tvistepunktene’.”

Det er imidlertid forskjell i faktum i denne dommen og i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*, som kan begrunne hvorfor resultatet ble ulikt. I dommen fra Eidsivating lagmannsrett var næringsdriften atskilt fra den formuespost som den faste eiendommen utgjorde. Dette skyldtes at tømmeret var skilt fra grunnen da tvisten kom inn for domstolene. I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* var ikke næringsinntekten atskilt fra eiendommen og den formuesverdi den utgjorde. Tilfellet var her at eiendomsretten hadde direkte tilknytning til næringsinntekten. Denne forskjellen kan dermed begrunne forskjellen i utfallet i de to sakene. Ut fra dommen i Eidsivating lagmannsrett må det foretas en oppdeling i fradragsretten når søksmålet gjelder to atskilte forhold; en del gjelder inntektskilden og en annen del gjelder direkte skattepliktig inntekt. I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* var det samme forhold som refererte seg til inntektskilden som til skattepliktig inntekt.

#### **4 Oppofrelsesvilkåret**

Spørsmålet er hvorvidt prosessutgifter innebærer en formuesoppofrelse.

Vilkåret om formuesoppofrelse i sktl. § 6-1 første ledd første punktum krever at det er en fordel i skatterettslig forstand som er oppofret. Det gis for eksempel ikke fradrag fordi man gikk glipp av en inntekt.<sup>80</sup>

Oppofrelseskravet innebærer at det trekkes en grense mot inntektsanvendelse i form av investering i andre formuesverdier. Når skattyter for eksempel kjøper en fast eiendom har det skjedd en ombytting av verdier og skatteyter har foretatt en investering i formuesobjektet. En formuesoppofrelse har derfor ikke skjedd.

I enkelte tilfeller oppstår det imidlertid særlig tvil med hensyn til om en utgift virkelig representerer en formuesoppofrelse. Spesielt gjelder dette utgifter, deriblant prosessutgifter, i forbindelse med erverv eller etablering av en virksomhet. Slike etableringsutgifter faller det ikke umiddelbart naturlig å regne som en del av virksomhetens kostpris. Utgiftene er ikke inkludert i verdien til noen av de materielle formuesgoder som er å finne i bedriftens status i det øyeblikk selve virksomheten kan starte. Likevel kan det ikke uten videre slutes at utgiftene har vært reelle formuesforminskelser. Når bedriften har startet og kommet ut på det åpne markedet, er det sannsynlig at denne har en verdi som også dekker utgifter som knytter seg til etableringen av en varig inntektskilde, som for eksempel prosessutgifter tilknyttet etablering av virksomhet. I praksis er det imidlertid antatt at utgifter som påløper til igangsetting av virksomhet og som ikke representerer en ombytting av verdier, anses som virkelige oppofrelser.<sup>81</sup> Tilsvarende gjelder for prosessutgifter som ilegges skattyter i forbindelse med erverv av andre kapitalobjekter. Dette begrunnes med at prosessutgiftene vil være en merutgift i tillegg til kapitalobjektets kostpris.

Også for prosessutgifter som ilegges skattyter etter at en virksomhet er igangsatt, taler rettspraksis i entydig retning av at formuesoppofrelse foreligger. I Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen* uttalte flertallet om oppofrelseskravet at det ”finner det utvilsomt at prosessutgiften var et rent tap for skattyteren.” Jeg tolker også mindretallet slik at det mente at det forelå en formuesoppofrelse, da det blant annet uttaler at ”prosessutgiftene

---

<sup>80</sup> Brudvik (2004) s. 207.

<sup>81</sup> Kvisli (1963) s. 45.

må anses som utlegg for å bevare hans eiendomsrett til brukene.” Uttrykket ”utlegg” indikerer at skattyter har hatt en utgift, i motsetning til ombytting av verdier.

Hovland og Kvifte synes imidlertid å forstå mindretallets uttalelse på en annen måte. I forhold til oppofrelseskravet refereres følgende uttalelse fra mindretallet i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*: ”Jeg er enig med byretten i at omkostninger som anvendes til forsvar av selve eiendomsretten til et jordbruk normalt ikke er driftsutgifter i lovens forstand. Slike omkostninger må naturlig stilles i klasse med anleggsutgifter, og står, så vidt jeg kan skjønne, for så vidt ikke i noen annen stilling enn omkostninger som medgår til ervervelse av eiendomsretten til et slikt bruk.”<sup>82</sup>

Som motstykket til mindretallets uttalelse henvises det til flertallet, som mener at det er utvilsomt at prosessutgiftene var et rent tap for skattyteren. Ut fra denne henvisningen synes Hovland og Kvifte å forstå mindretallet slik at formuesoppofrelse ikke foreligger. En grunn til at Hovland og Kvifte synes å forstå mindretallet slik at formuesoppofrelse ikke foreligger, kan jo nettopp være at spørsmålet om formuesoppofrelse og spørsmålet om avgrensning til inntektskilden langt på vei er samme spørsmål, jf. det som er sagt innledningsvis i punkt 1.2. Anleggsutgifter kunne tenkes å oppfattes slik at de ikke utgjør noen oppofrelse, men at utgiftene anses som en investering i formuesobjektet slik at det har skjedd en ombytting av verdier. At utgiftene ikke er direkte fradragsberettiget fordi det ikke har skjedd noen formuesoppofrelse, eller fordi utgiftene er tilknyttet inntektskilden, får ingen realitetsforskjell.

I avgjørelsen fra Gulating lagmannsrett i Utv. 1980 s. 451 videreføres synspunktet fra flertallet i Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Lagmannsrettsdommen gjaldt spørsmål om inntektsfradrag for saksomkostninger i rettssak vedrørende beiterett og rett til jakt og fiske. ”Skattyteren ... oppnådde ikke ved herredsrettsdommen noen fordel som han ikke allerede hadde hatt tidligere, og det er da klart at prosessutgiftene er en oppofrelse som ikke ble kompensert ved noen oppnådd fordel for hans vedkommende.”<sup>83</sup> Saken

---

<sup>82</sup> Hovland og Kvifte (1999) s. 49.

<sup>83</sup> Se også avgjørelser fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv. 1991 s. 545 og i Utv. 2003 s. 118, og uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 1999 s. 1555; i alle tilfellene forutsettes oppofrelseskravet oppfylt.

gjaldt altså ikke erverv av nye formuesgoder, men en bevarelse at retten til beite og rett til jakt og fiske. I slike tilfeller må det være klart at prosessutgiftene utgjør en formuesoppofrelse; i slike tilfeller kan man ikke se det slik at prosessutgiftene er gjenspeilet i verdien til et formuesgodet som erverves.

Ved prosessutgifter som er tilknyttet arbeidsinntekt kan det neppe argumenteres for at prosessutgifter ikke utgjør en formuesoppofrelse. Prosessutgifter vil alltid være en ekstrautgift, med mindre man får de dekket av arbeidsgiver. At man får tilbake jobben og får lønn for arbeidet i fremtiden, vil ikke dekke prosessutgiftene. Dersom skattyteren får dekkes prosessutgiftene av arbeidsgiver, anses arbeidsgiverens dekning ikke som lønn, og er ikke skattepliktig.<sup>84</sup>

## **5 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet inntekt som ikke er skattepliktig etter skatteloven**

### **5.1 Problemstilling og utgangspunkt**

Tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd innebærer at prosessutgiftene må være tilknyttet ”skattepliktig inntekt”.

Kravet om tilknytning til ”skattepliktig inntekt” innebærer at det må avgrenses mot prosessutgifter tilknyttet inntekt som ikke er skattepliktig til Norge. Videre innebærer kravet om tilknytning til ”skattepliktig inntekt” at det må avgrenses mot prosessutgifter tilknyttet inntekt som ikke er skattepliktig etter skatteloven.<sup>85</sup> Sistnevnte innebærer igjen avgrensningsspørsmål av flere slag, og jeg vil behandle noen av de som typisk kan tenkes å oppstå. Et spørsmål som oppstår er grensen mot prosessutgifter tilknyttet

---

<sup>84</sup> Lignings-ABC 2003 s. 595. Arbeidsgiver kan dekke arbeidstakers prosessutgifter fordi arbeidstakeren i rettskraftig dom er blitt tilkjent saksomkostninger fra arbeidsgiveren, jf. tvml. § 172. Arbeidstakeren kan også i utenrettslig forlik eller avtale anses å ha et erstatningsrettslig krav på prosessutgiftene, se Lignings-ABC 2003 s. 595.

<sup>85</sup> Zimmer (2001) s. 187.

private forhold.<sup>86</sup> Et annet spørsmål som oppstår er grensen mot prosessutgifter tilknyttet ideelle aktiviteter. Eksempel på slike aktiviteter er aktiviteter av politisk eller religiøs art.<sup>87</sup> Videre må det avgrenses mot prosessutgifter tilknyttet visse typer av erstatningssaker og saker om arveavgift.<sup>88</sup>

Endelig innebærer kravet om tilknytning til ”skattepliktig inntekt”, at det må avgrenses mot utgifter som er tilknyttet visse skattesaker. Dette begrunnes i at forminskelse av inntekt anses ikke som skattepliktig inntekt.

## 5.2 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet private forhold

At private utgifter ikke er fradragsberettiget, følger også direkte av sktl. § 6-1 annet ledd. Denne har imidlertid ingen selvstendig betydning, siden tilknytningskravet i sktl. § 6-1 første ledd innebærer en avgrensning mot private utgifter.

Hva angår prosessutgifter, er det lite rettskildemateriale som tar for seg grensen mot private utgifter. Det blir derfor vanskelig å indikere hvor grensen skal trekkes. Jeg vil imidlertid nevne eksempler på prosessutgifter tilknyttet saker som typisk gjelder private forhold.

Det må antas å være mange av de samme momentene som anvendes når grensen mot prosessutgifter tilknyttet private forhold skal trekkes, som når grensen mot prosessutgifter med tilknytning til inntektskilden skal trekkes. Rettspraksis som trekker grensen mot private utgifter i forhold til andre utgifter enn prosessutgifter, tar opp mange av de samme rettsspørsmålene som jeg har behandlet under grensen mot prosessutgifter tilknyttet inntektskilden.<sup>89</sup> Dette er naturlig, da begge grensedragninger angår spørsmålet om tilstrekkelig tilknytning til skattepliktig inntekt foreligger;

---

<sup>86</sup> Zimmer (2001) s. 187 og Aarbakke (1990) s. 240.

<sup>87</sup> Aarbakke (1990) s. 242.

<sup>88</sup> Zimmer (2001) s. 206, Fagernæs (1989) s. 705 og avgjørelse fra Oslo tingrett i Utv. 2003 s. 1103.

<sup>89</sup> Se for eksempel Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nielsen*: Grensen mellom reklamekostnader og politisk agitasjon. Her ble det lagt til grunn for fradragsretten at formålet med annonsekampanjen var å fremme firmaets økonomiske interesser.

tilknytning til inntektskilden er ikke tilstrekkelig tilknytning etter sktl. § 6-1 første ledd, og tilknytning til private utgifter er heller ikke tilstrekkelig til at tilknytningskravet skal være oppfylt. På samme måte som når grensen til inntektskilden skal trekkes er det derfor naturlig å spørre om det er et vilkår at prosessutgiften har vært nødvendig eller egnet til å innvinne skattepliktig inntekt. Videre må det spørres om skattyteren må ha hatt som formål å innvinne skattepliktig inntekt ved pådragelsen av prosessutgiftene. Likeså er det av betydning hvilket formål skattyteren har hatt når grensen mot private utgifter skal trekkes. Dette følger direkte av sktl. § 6-1 første ledd første punktum, jf. uttrykket ”for å”. Uttrykket ”for å” må indikere at skattyter må ha hatt som formål å ”erhverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt ved pådragelse av kostnaden.”<sup>90</sup> Spørsmålet om det er et nødvendig vilkår at skattyteren har hatt som formål å innvinne inntekt ved pådragelse av prosessutgiften, og om det er et tilstrekkelig vilkår for at tilknytningskravet skal være oppfylt, vil også oppstå ved avgrensningen mot private utgifter. I tilknytning til prosessutgifter finnes det altså ikke rettspraksis om dette, men det er trolig at synspunktene som ble gjort i avgrensningen mot inntektskilden kan overføres.<sup>91</sup>

Avgrensning mot private utgifter innebærer avgrensning mot prosessutgifter som har sammenheng med skattyterens forbruk. Hva angår kapital, og grensen mot prosessutgifter tilknyttet private forhold, viser jeg til sktl. § 5-21 som definerer skattefri kapitalinntekt. Dette omfatter blant annet forbruksgjenstander, som innbo, klær, personbiler og lignende.

Finansdepartementet har i Utv. 1981 s. 337a gitt en uttalelse om grensen mot private utgifter i ekteskapsaker. I saken var det spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter i tvist om underholdsbidrag i ekteskapsaker. Det ble uttalt at slike utgifter tidligere er blitt ansett for ikke fradragsberettiget. Finansdepartementet uttalte ”at det ikke er grunnlag for å opprettholde den tidligere praksis på område, idet det vanskelig kan trekkes noe prinsipielt skille mellom prosessomkostninger som er påløpt når tvisten kun dreier som om underholdsbidragets størrelse og prosessomkostninger som er påløpt når

---

<sup>90</sup> Zimmer (2001) s. 188.

<sup>91</sup> Se punktene 3.3.2-3.3.6.

tvist om bidragets størrelse er kombinert med tvisten om skilsmissen forøvrig.” At fradragsretten for prosessutgifter tilknyttet sak om underholdsbidrag skulle være avskåret fordi deler av saken gjaldt private forhold, ville ikke vært i overensstemmelse med hva som gjelder i andre saker som delvis gjelder skattepliktig inntekt. Se nærmere punkt 3.8 om omfanget av fradragsretten når prosessutgiftene delvis er tilknyttet skattepliktig inntekt.

### 5.3 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet ideelle aktiviteter

Eksempel på slike aktiviteter kan være aktiviteter av politisk eller religiøs art. Prosessutgifter tilknyttet slik aktivitet kommer ikke til fradrag.<sup>92</sup>

I avgjørelsen som er inntatt i Rt. 1956 s. 1188 *Anth. B. Nilsen*, oppstod spørsmålet om utgiftene til en annonsekampanje var fradragsberettiget. Firmaet hadde en annonsekampanje hvor annonseteksten dels gjaldt reklame for firmaet og dels nærings- og skattepolitiske spørsmål. Ved ligningen ble bare deler av utgiftene til annonsen godtatt til fradrag. Høyesterett opphevet ligningen. Høyesterett lot det være avgjørende at firmaets hovedformål med annonsen var å fremme økonomiske interesser.

Trolig ville prosessutgiftene i forbindelse med saken blitt behandlet på samme måte. Høyesterett kom til at annonseutgiftene i sin helhet var fradragsberettiget, saken gjaldt således kostnader som var fradragsberettiget etter skatteloven, og dermed måtte også prosessutgiftene være fradragsberettiget.

### 5.4 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet erstatningssaker

Spørsmålet er i hvilken grad prosessutgifter tilknyttet erstatningssaker er fradragsberettiget.

Fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet erstatningssaker avhenger av om den konkrete erstatningen som saken gjelder er fradragsberettiget kostnad (sett fra skadevolders side)

---

<sup>92</sup> Aarbakke (1990) s. 242.



eller skattepliktig inntekt (sett fra skadelidtes side). En nærmere behandling av når erstatningen er henholdsvis fradragsberettiget og skattepliktig, anses å falle utenfor denne fremstillingen.<sup>93</sup>

### 5.5 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet tvist om arveavgift

I de tilfeller hvor arven er gjenstand for inntektsbeskatning, er arveavgiften fradragsberettiget, jf. sktl. § 6-16.<sup>94</sup> Utgangspunktet er at formuesforøkelse ved arv ikke er skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-50 tredje ledd. Av sktl. § 5-42 punkt a følger imidlertid at ”regelmessig personlig understøttelse etter lov eller avtale” anses som skattepliktig inntekt. Det er sikker rett at denne bestemmelsen også gjelder om retten til en slik løpene ytelse er ervervet ved arv.<sup>95</sup> Når rettssaken som prosessutgiftene er tilknyttet gjelder arveavgift for arv som regnes som inntekt, er utgiftene dermed fradragsberettiget. Grensen mellom arv i form av løpende inntekt og arv som ikke er skattepliktig inntekt, blir ikke behandlet nærmere.

### 5.6 Avgrensning mot prosessutgifter tilknyttet skattesaker

Etter gjeldende rett gis det ikke fradrag for prosessutgifter i forbindelse med rettssak som gjelder alminnelig inntekt- og formuesskatt. Begrunnelsen er at skattene i seg selv ikke er fradragsberettiget i inntekten og at prosessutgiftene derfor ikke har tilknytning til fradragsberettiget kostnad og dermed heller ikke tilknytning til skattepliktig inntekt.<sup>96</sup>

I juridisk litteratur uttales det at prosessutgifter tilknyttet skattesaker ikke er fradragsberettiget. Jeg viser til uttalelse fra Gjems-Onstad; ”... at skattyter kan spare skatt, anses ikke som et bidrag til å erverve skattepliktig inntekt. ”Utgifter til bistand i

---

<sup>93</sup> Se avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett som gjelder prosessutgifter tilknyttet erstatningssak.

<sup>94</sup> Hensikten bak bestemmelsen er å forebygge dobbeltbeskatning som ellers ville oppstå fordi arv av en løpende ytelse kan både være inntektsskattet- og arveavgiftspliktig, jf. Zimmer (2002) s. 221.

<sup>95</sup> Zimmer (1990) s. 176.

<sup>96</sup> Se Norenberg (1955) s. 641 og Brudvik (2004) s. 345.

skattespørsmål anses derfor ikke fradragsberettiget.”<sup>97</sup> Videre viser jeg til Zimmer som uttaler at ”... prosesskostnader i skattesaker ikke er fradragsberettiget.”<sup>98</sup>

Svaret blir imidlertid et annet når saken gjelder skatter og avgifter som kan trekkes fra ved ligningen. Prosessutgiftene vil da ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel sktl. § 6-15 som blant annet sier at det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom. Dersom prosessutgiftene er tilknyttet rettssak om eiendomsskatt, er prosessutgiftene således tilknyttet fradragsberettiget utgift. Forutsatt at de øvrige vilkårene for fradragsrett foreligger, er prosessutgiftene derfor fradragsberettiget. Fra dette må det imidlertid gjøres unntak for boliger som prosentlignes. Prosessutgifter tilknyttet sak om prosentlignet bolig er ikke fradragsberettiget, jf. sktl. § 7-11 punkt g.

I avgjørelsen fra Frostating lagmannsrett i Utv. 1974 s. 645, som blant annet gjaldt spørsmål om fradrag for prosessutgifter tilknyttet skattesak. I saken fikk skattyter ikke fradrag for prosessutgiftene, da prosessen gjaldt skattens størrelse og ikke selve inntektskilden. Rettens forståelse av ”inntektskilden” må her være en annen enn den forståelse av uttrykket ”inntektskilden” som er brukt i denne oppgaven. I den sammenheng retten brukte uttrykket, måtte den med ”inntektskilden” sikte til selve inntekten. Dommen må kunne oppfattes som en bekreftelse på at prosessutgifter tilknyttet skattesaker ikke har tilknytning til skattepliktig inntekt, fordi saken gjaldt skattens størrelse.

I avgjørelsen fra Oslo tingrett i Utv. 2003 s. 1103, som også gjaldt fradragsrett for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med rettssaker i skattespørsmål, anførte imidlertid saksøker reelle hensyn som talte i mot gjeldende rett med hensyn til spørsmålet om fradragsrett for prosessutgifter. Saken blir av denne grunn undergitt nærmere omtale. Saken gjaldt nærmere bestemt tre oljeselskaper som krevde fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker i skattespørsmål.

---

<sup>97</sup> Gjems-Onstad (2001) s. 148.

<sup>98</sup> Zimmer (2001) s. 206. Se også Norenberg (1955) s. 642 og Lignings-ABC 2003 s. 596.

Saksøker viste til at reelle hensyn tilsa at det burde være fradragsrett for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandling og rettssaker vedrørende skattespørsmål. For det første anførte saksøker at oljeskattemyndighetenes nektelse av fradrag for *eksterne* advokatkostnader var uholdbar, da selskapene, dersom de i stedet hadde brukt *egne* advokater, ville fått fradrag for kostnadene i form av lønnsutgifter til advokatene. Til dette uttalte tingretten følgende: ”Tingretten har – i likhet med saksøkte – kommet til at det ut fra lovtekst, juridisk teori og administrative uttalelser, i prinsippet er liten forskjell på interne og eksterne advokatutgifter. Teoretisk sett skulle derfor enhver utgift i forbindelse med klagebehandling og rettssaker i skattespørsmål vært nektet fradragsført.”

For det andre anførte saksøkerne at det er ”urimelig at det verken oppnås dekning av saksomkostninger etter ligningsloven § 9-11 eller fradrag i inntekten for kostnader til juridisk bistand i forbindelse med klagebehandlingen”. Med hensyn til *dekning* av saksomkostninger etter ligningsloven § 9-11 uttalte tingretten at den syntes det var urimelig at selskapene ikke får dekning for utgiftene der selskapene vinner frem. Med at det er urimelig at selskapene ikke får dekning etter ligningsloven § 9-11 kan imidlertid ikke begrunne *fradragsrett* for saksomkostningene. Retten uttalte at spørsmål om fradragsrett er et helt annet spørsmål, som gjelder for alle skattytere generelt og ikke bare for oljeselskapene. Spørsmålet om fradragsrett for saksomkostninger skiller seg fra spørsmålet om dekning av saksomkostninger, idet kravet om fradragsrett gjelder uavhengig av om klagen eller søksmålet fører frem eller ikke.

Ut fra dette gis det ikke fradragsrett for prosessutgifter tilknyttet saker om alminnelig formues- og inntektsskatt.

## 5.7 Prosessutgiftene er delvis tilknyttet skattepliktige inntekter

I de tilfeller hvor rettssaken som prosessutgiftene er tilknyttet delvis gjelder skattepliktig inntekt, blir spørsmålet om det skal foretas en forholdsmessig fordeling av fradragsretten, eller om fradrag i sin helhet nektes eller godtas.

I hvilken grad eller hvorvidt fradrag gis, synes å avhenge av hva som er hovedårsaken til søksmålet eller hva søksmålet hovedsakelig gjelder.

I Oslo tingretts avgjørelse i Utv. 2003 s. 1103, som gjaldt prosessutgifter i skattesaker, se punkt 5.6, ble det ikke tillagt vekt at renteinntekter ved en eventuell tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt, ville vært skattepliktig.<sup>99</sup> Retten lot hovedårsaken til at skattyter gikk til søksmål være avgjørende. Retten uttalte at "... av betydning for saken er videre at en eventuell oppnåelse av renteinntekter heller ikke fremstår som den vesentligste årsaken til at de aktuelle advokatutgiftene er pådratt."

I avgjørelsen fra Stjør- og Verdal herredsrett i Utv.1991 s. 206, som gjaldt fradragsrett for prosessutgifter i erstatningssak i forbindelse med oppsigelse, ble det foretatt en forholdsmessig avkortning i fradragsretten. Erstatningen som saken gjaldt var delvis skattbar.

I Utv. 1991 s. 545 finnes en nok en avgjørelse fra Stjør- og Verdal herredsrett, om faktum se punkt 3.7.2. Saken gjaldt prosessutgifter i erstatningssak i forbindelse med avskjedssak. I dette tilfellet utgjorde 30 000 kroner av totale 300 000 kroner skattbar inntekt. Til dette uttalte retten: "Under enhver omstendighet finner retten at dette kravet er så uvesentlig i forhold til de pådratte prosessutgiftene at det ikke kan begrunne noen fordeling mellom fradragsberettigede og ikke fradragsberettigede prosessutgifter." Fradrag for prosessutgiftene nektes dermed i sin helhet.

I Utv. 1981 s. 337a uttalte Finansdepartementet, i tilknytning til spørsmål om fradragsrett for prosessutgifter i tvist om underholdsbidrag i ekteskapssaker, at det måtte foretas en forholdsmessig fordeling av fradragsretten, hvor tvist om bidragets størrelse er kombinert med tvisten om skilsmissen for øvrig.

Dette må bety at i den grad den skattepliktige inntekten utgjør en uvesentlig del av søksmålet, slik som var tilfellet i Utv.1991 s. 545 og i Utv.2003 s. 1103, må resultatet bli at fradrag nektes i sin helhet. Dersom den omvendte situasjonen foreligger, altså at

---

<sup>99</sup> Jf. sktl. § 5-60 annet punktum, rentegodtgjørelse ved for mye innbetalt skatt etter petroleumsskatteloven er skattepliktig. Hovedregelen er imidlertid at rente ved tilbakebetaling av skatt ikke er skattepliktig, jf. sktl. § 5-60 første punktum.

saken hovedsakelig gjelder skattepliktig inntekt, må det foretas en forholdsmessig reduksjon for den delen som ikke er skattbar inntekt. I de tilfeller hvor søksmålet gjelder to separate forhold må det foretas en forholdsmessig fordeling av fradragsretten, jf. Utv. 1981 s. 337a.

Sammenlignet med de tilfeller hvor prosessutgiftene er delvis tilknyttet *inntektskilden*, synes det å være de samme synspunkter som legges til grunn, se punkt 3.8 ovenfor.

## **6    Prosessutgiftene må være tidfestet til det året som fradraget kreves**

### **6.1    Prosessutgifter ved virksomhet**

Spørsmålet er når prosessutgifter som er direkte fradragsberettiget faktisk kommer til fradrag etter tidfestingsreglene. Dersom vilkårene for direkte fradrag ikke foreligger, kan fradrag via avskrivningsreglene være aktuelle. Spørsmålet blir da når avskrivningene skal finne sted. I de tilfeller hvor skattyteren ikke har fått fullt ut fradrag for de aktiveringspliktige utgiftene tidligere, inngår de i inngangsverdien ved gevinstberegningen ved realisasjonen av virksomheten.<sup>100</sup>

Når vilkårene for direkte fradragsrett foreligger etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum, blir tidfestingsreglene avgjørende for hvilket inntektsår fradraget faktisk kan skje.<sup>101</sup>

For virksomhet som det er fastsatt regnskapsplikt for, gjelder regnskapsprinsippet som periodiseringsregel, jf. sktl. § 14-4 første ledd. For virksomheter som det ikke er regnskapsplikt for gjelder realisasjonsprinsippet, se punkt 6.2. Etter regnskapsprinsippet skal skattyterens årsregnskap legges så til grunn for tidfestingen, jf. sktl. § 14-4 annet

---

<sup>100</sup> Zimmer (2001) s. 167.

<sup>101</sup> Zimmer (2001) s. 333 og Skattelovkommentaren 1997/98 s. 678 jf. Skattelovkommentaren 2000 s. 241.

ledd. Årsregnskapet bygger igjen på prinsippet om ”god regnskapsskikk”, jf. regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 4-6. Dette innebærer blant annet at regnskapet skal vise det virkelige bedriftsøkonomiske resultatet i virksomheten.

Hovedprinsippet kan igjen nyanseres i underprinsipper. I forhold til prosessutgifter må utgangspunktet tas i det såkalte *krediteringsprinsippet*. Utgangspunktet etter dette prinsippet er at endelige pådratte utgifter tidfestes når en ubetinget forpliktelse har oppstått. Hva en ubetinget forpliktelse innebærer, beror på det konkrete rettsforholdet.<sup>102</sup> Jeg viser til avgjørelsen i Rt. 1928 s. 416, som gjaldt en skattyter som hadde overtatt andeler fra sine to søsken i en handelsbedrift. Søsknene hadde kapital i bedriften. Høyesterett uttalte at skattyteren hadde rett til å godskrive søsknene for renter som forfalt ved årets utgang, selv om disse først ble betalt i februar året etter. Avgjørende var således når betalingsforpliktelsen ble stiftet, ikke når den faktiske betalingen fant sted. I forhold til prosessutgifter blir det avgjørende når skattyter ved dom ilegges prosessutgiftene. Det er på dette tidspunktet den ubetingede forpliktelsen oppstår.

Krediteringsprinsippet har nær sammenheng med sammenstillingsprinsippet som innebærer at utgifter kommer til fradrag i samme inntektsperiode som en korresponderende inntekt opptjenes. En riktig sammenstilling er imidlertid ikke alltid enkelt å gjennomføre i forhold til prosessutgifter.<sup>103</sup> Dette skyldes at det ikke alltid er en klar sammenheng mellom prosessutgiftene og næringsinntekten. I de tilfeller hvor prosessutgiftene er tilknyttet skattepliktig inntekt som erverves i et senere år, vil utgiftene faktisk kunne tenkes å komme til fradrag før inntekten er opptjent. Som eksempel viser jeg til Rt. 1956 s. 980 *Løvenskiold-dommen*. Tilfellet var her at bevarelse av eiendomsretten til brukene, hadde innvirkning på næringsinntekten, se punkt 3.4.3. Det er imidlertid vanskelig å fastslå eksakt når bevarelsen av eiendomsretten til brukene faktisk får utslag i næringsinntekten. Reelt sett kan det tenkes at bevarelsen av eiendomsretten har en viss innvirkning på inntekten i mange år

---

<sup>102</sup> Aarbakke (1990) s. 311 og Skattelovkommentaren 1997/98 s. 678 jf Skattelovkommentaren 2000 s. 240-241.

<sup>103</sup> NOU 1995:30 s. 80.

fremover. I praksis blir det altså vanskelig å vite når den korresponderende inntekten faktisk opptjenes. Sammenstillingsprinsippet er derfor lite anvendelig for slike tilfeller. Sammenstillingsprinsippet må nok derfor først og fremst gjelde hvor det er klart hvilke inntekter og utgifter som korresponderer med hverandre.

Når det gjelder prosessutgifter som ikke er direkte fradragsberettiget, som for eksempel utgifter tilknyttet kjøp av virksomhet, jf. punkt 3.4.2, kan avskrivningsfradrag være oppfylt i fremtidige år, jf. sktl. § 6-1 første ledd første punktum (forutsatt tidligere aktivering). Skatteloven har egne regler om avskrivning, og regnskapsrettens avskrivningsregler gjelder derfor ikke, jf. sktl. § 14-4 annet ledd annet punktum. I forhold til skattelovens avskrivningsregler begrenser jeg meg til å si at avskrivning kan starte fra og med det året som kapitalobjektet erverves, jf. sktl. § 14-42 annet ledd punkt a første punktum. Avskrivning foretas frem til avskrivningsgrunnlaget er kroner 15 000, jf. sktl. § 14-47 første ledd. Når det gjenstår mindre enn kroner 15 000, kommer de til fradrag i sin helhet, jf. sktl. § 14-47. Hvor stor del av prosessutgiftene som avskrives hvert år fremkommer av sktl. § 14-43, jf. sktl. § 14-41.<sup>104</sup>

## 6.2 Prosessutgifter tilknyttet kapital utenfor virksomhet

Spørsmålet er når prosessutgifter som er direkte fradragsberettiget faktisk kommer til fradrag. Dersom vilkårene for direkte fradragsrett ikke foreligger, blir spørsmålet når avskrivningsfradrag skal skje (forutsatt at prosessutgiftene er aktivert og at de er tilknyttet et avskrivningsobjekt).

For kapital utenfor virksomhet gjelder hovedregelen om at prosessutgiftene skal tidfestes ”i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden”, jf. sktl. § 14-2 annet ledd. Avgjørende blir således når skattyter har en ubetinget forpliktelse til å betale prosessutgiftene. Således skal fradragsføring skje i den inntektsperiode som oppofrelsen har skjedd; oppofrelsestidspunktet og realisasjonstidspunktet vil normalt være sammenfallende, det vil altså si når skattyter

---

<sup>104</sup> Zimmer (2001) s. 355 flg.

har pådratt seg en ubetinget forpliktelse.<sup>105</sup> Dersom han ikke overholder betalingsfristen, vil han altså likevel få fradrag for utgiftene i det året han var forpliktet til å betale.<sup>106</sup> I praksis vil dermed tidfesting av prosessutgifter etter realisasjonsprinsippet langt på vei falle sammen med de tidfestingsregler som følger av god regnskapsskikk. Realisasjonsprinsippet skiller seg imidlertid betraktelig fra kontantprinsippet som gjelder for tidfesting av utgifter tilknyttet arbeidsinntekt, hvor det avgjørende er når utgiften betales. I forhold til prosessutgifter tilknyttet kapital utenfor virksomhet, vil skattyteren få fradrag uavhengig av om han betaler dem.

Med hensyn til avskrivningsfradrag, viser jeg til punkt 7.1 ovenfor.

### 6.3 Prosessutgifter tilknyttet arbeid

For utgifter tilknyttet arbeidsinntekt, gjelder kontantprinsippet som tidfestingsprinsipp, jf. sktl. § 14-3 tredje ledd. Prosessutgifter skal etter kontantprinsippet tidfestes i det året utgiftene betales. Det er derfor ikke tilstrekkelig at skattyteren har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å betale.<sup>107</sup> At prosessutgiftene betales og dermed tidfestes, er dermed avgjørende for om skattyteren får fradrag.

---

<sup>105</sup> Brudvik (2004) s. 209.

<sup>106</sup> Ot.prp. nr. 35 1990-91 s. 104.

<sup>107</sup> Zimmer (2001) s. 346.



## 7 Litteraturliste m.v.

### 7.1 Litteratur

**Almvik**, Fred-Ove m.fl. *Bedriftsbeskatning i praksis*. Oslo, 2000

**Brudvik**, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 27.utg. Oslo, 2004

**Fagernæs**, S. *Håndbok i skatterett og ligning*. Ajourført ved Marianne Iversen og Trond Sanfelt. Oslo, 1989

**Fallan**, Lars. *Innføring i skatterett*. 20.utg. Oslo, 2002

**Gjems-Onstad**, Ole. *Norsk Bedriftsbeskatning*. 5. utg. Oslo, 2001

**Gjems-Onstad**, Ole. *Avskrivninger*. Oslo, 1984

**Greni**, Sven Rune m.fl. *Skattelovkommentaren 2000*. Innledende kommentarer til skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. Oslo, 1999

**Greni**, Sven Rune m.fl. *Skattelovkommentaren 1997/98*. Oslo, 1998

**Hovland**, Øyvind. *Utgifter til oppkjøp av selskap. Skatte- og regnskapsmessig behandling*. Øyvind Hovland og Steinar S. Kvifte. I: Revisjon og Regnskap nr.4/99 s. 48-55

**Kvisli**, Kåre H. *Hovedreglene om inntektsansettelsen*. Oslo, 1963

**Kvisli**, Kåre. *Bemerkninger til sktl § 44 første ledd*. I: Rt. 1954 side 321-329

**Lødrup**, Peter m.fl. *Norsk lovkommentar*. 4. utg. Oslo, 2002

**Norenberg**, Jan. *Bemerkninger til spørsmålet om prosessutgifter kan bringes til fradrag ved inntektsligningen*. I: Rt. 1955 side 641-646

**Torgersen**, K. *Fradragspostene*. 4.utg. Oslo, 1963

**Skoghøy**, Jens Edvin A. *Twistemål*. Oslo, 1998

**Zimmer**, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4.utg. Otta, 2001

**Zimmer**, Frederik red. og **advokatfirma Ba-hr**. *Bedrift, selskap og skatt*. 3. utg. Otta, 2001

**Zimmer**, Frederik. *Arv og skatt*. 2. utg. Oslo, 1990

**Aarbakke**, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4.utg. Oslo, 1990

## 7.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990-91). *Skattereformen 1992*

Ot.prp. nr. 86 (1997-98). *Ny skattelov*

NOU 1995:30. *Ny regnskapslov*

## 7.3 Dommer

### 7.3.1 Rettstidende

(Tilgang: <http://www.lovdato.no>)

Rt. 1926 s. 179. *Kreditbanken i Moss*

Rt. 1928 s. 416

Rt. 1928 s. 1135

Rt. 1949 s. 912. *Folketeateret*

Rt. 1956 s. 980. *Løvenskiold*

Rt. 1956 s. 1188. *Anth. B. Nielsen*

Rt. 1962 s. 133. *Ahnfelt*

Rt. 1965 s. 1159. *Vister*

Rt. 1973 s. 87

Rt. 1981 s. 256. *Bjerke-Pedersen*

Rt. 1985 s. 319. *Ringnes*

Rt. 1991 s. 1182. *Brenden*

### 7.3.2 Utvalget

(Kilde: Norsk elektronisk skattebibliotek: Utover sidehenvisningen som referanse, er ikke det konkrete sidetallet oppgitt)

Utv. 1962 s. 460 (Eidsivating lagmannsrett)

Utv. 1974 s. 645 (Frostating lagmannsrett)

Utv. 1975 s. 725 (Eidsivating lagmannsrett)

Utv. 1980 s. 451 (Gulating lagmannsrett)

Utv. 1980 s. 615 (Vinger og Odal herredsrett)

Utv. 1991 s. 206 (Stjør- og Verdal herredsrett)

Utv. 1991 s. 545 (Stjør- og Verdal herredsrett)

Utv. 1992 s. 34 (Frostating lagmannsrett)

Utv. 2003 s. 118 (Sør-Østerdal tingrett)

Utv. 2003 s. 1103 (Oslo tingrett)

#### 7.4 Uttalelser i skattesaker og skattespørsmål

Utv. 1981 s. 337a (Finansdepartementet)

Utv. 1984 s. 633 (Finansdepartementet)

Utv. 1985 s. 400 (Finansdepartementet)

Utv. 1990 s. 544 (Finansdepartementet)

Utv. 1993 s. 495 (Finansdepartementet)

Utv. 1999 s. 1555 (Skattedirektoratet)

Sivilombudsmannens årsmelding for 1993. I: Stortingsforhandlinger 1993-94, dok. 5.

Lignings-ABC 2003

#### 7.5 Lovregister

1915 Lov om rettergangsmåten for tvistemål (*tvistemålsloven*) av 13. august nr. 6

1980 Lov om ligningsforvaltningen (*ligningsloven*) av 23. mai nr. 11

1982 Lov om rettsgebyr (*rettsgebyrloven*) av 17. desember nr. 86

1997 Lov om aksjeselskaper (*aksjeloven*) av 13. juni nr. 44

1998 Lov om årsregnskap (*regnskapsloven*) m.v. av 17. juli nr. 56

1999 Lov om skatt og formue og inntekt (*skatteloven*) av 26. mars nr. 14

